

**UNIVERSITATEA „AL. I. CUZA” IAȘI**  
**FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE**

**Catedra de contabilitate, informatică de gestiune  
și analiză economică**

**Conf. univ. ION AGACHE**  
**doctor în economie**

# **CONTABILITATEA ÎN ÎNTREPRINDERILE AGRICOLE DE STAT**

**Pentru anul II**  
**Secția de contabilitate și economie agrară**

**— 1976 —**



UNIVERSITATEA "AL.I.CUZA" IASI  
FACULTATEA DE STIINTE ECONOMICE  
Catedra de contabilitate,informație de  
gestiune și analiză economică

Conf.univ. ION AGACHE  
doctor în economie

CONTABILITATEA IN INTREPRINDERILE AGRICOLE

DE STAT

Pentru anul II  
Secția de contabilitate și economie agrară



## CAPITOLUL I

### ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN UNITĂȚILE AGRICOLE

#### 1.1. Locul și rolul contabilității în economia unităților agricole. Preocupări legate de dezvoltarea contabilității în agricultură

Cînd s-a studiat în anul I, la contabilitatea generală, s-a fixat locul contabilității în rîndul științelor. Caracterul sau științific nu-i pus sub întrebare. El a fost demonstrat. Ea are un obiect și o metodă proprie de cercetare, deci este o disciplină independentă<sup>1</sup>. De acestea nu ne ocupăm. Considerăm să prezentăm locul și rolul contabilității în unitățile agricole și sensul ce trebuie să-l dăm contabilității.

Cînd vorbim de contabilitate, nu trebuie să facem eroarea de a ne gândi la faptul material, de a înregistra sau de a consemna, adică de a înscrie în registre sau în fișe o operațiune economică sau un fenomen economic. Ne gândim la știința care oferă informațiile cele mai veridice și care concurează la administrarea și conducerea producției și muncii. Ea este aceea care dă informații privind natura, originea, legătura și consecințele faptului sau fenomenului, cum și de a prinde cifric, prin calcule, acea operațiune cu rezultatele ei, într-o notație proprie. Deci, contabilitatea este o știință exactă, cu funcții de ordin social.

Azi, nu se poate concepe o viață modernă a popoarelor fără aplicarea practică a principiilor fundamentale ale contabilității, care a devenit un instrument primordial în viața economică și socială a popoarelor civilizate. El, îi revine sarcină să coordoneze și să sintetizeze toate eforturile și valorile din vastul cîmp al activității economice și să ofere organelor de decizie informații, care dezvoltate prin calculele ce-i aparțin să poată formula previziuni și prognoze.

Nimeni pînă în prezent nu i-a contestat valoarea. Cu drept cuvînt s-a afirmat că ea, contabilitatea, constituie profesia

1) Vezi D. Voina, Curs de contabilitate generală, 1947, p. 5.  
Spiridon Iacobescu, Curs de contabilitate comercială generală, vol. I, 1930, p. 30.  
D. Rusu, Contabilitate generală, E.D.P., 1972, p. 17-40.



timpurilor moderne și că întinderea serviciilor pe care acestea le poate aduce sînt practic nelimitate<sup>1</sup>.

Pe plan mondial se vorbește de un "marketing" în domeniul informației contabile, adică de cunoaștere a nevoilor, de prevederea lor și chiar ceva mai mult, de provocarea apariției lor. Există tendința din ce în ce mai accentuată, de a considera informația contabilă ca un produs. Ca orice produs, ea are o anumită cerere. Bilanțul, contul beneficii și pierderi, anexele bilanțului etc. constituie documente vitale pentru conducere. S-a afirmat<sup>2</sup>, că luarea de decizii va crește la economistul contabil și va scădea la director. H.W.Bevis spunea: "Contabilitatea nu aparține unei lumi somnolente. Viitorul i-a aruncat mănusa și cred în mod ferm că ea o va ridica".

Deciziile economice nu se pot lua în afara contabilității. Ele au o latură exogenă și una endogenă. Latura exogenă este exponenta obiectivelor politice agrare, redată în documentele de partid și de stat. Ea formează cadrul general al deciziei într-o unitate agricolă. Iar latura endogenă constituie contribuția creatoare a unităților agricole la realizarea obiectivelor. Această latură, datorită complexității producției agricole angajează și mărește răspunderea factorilor de conducere în luarea deciziilor.

Contabilitatea constituie punctul central al activităților economice, întrucît aici converg toate. (fig.1).

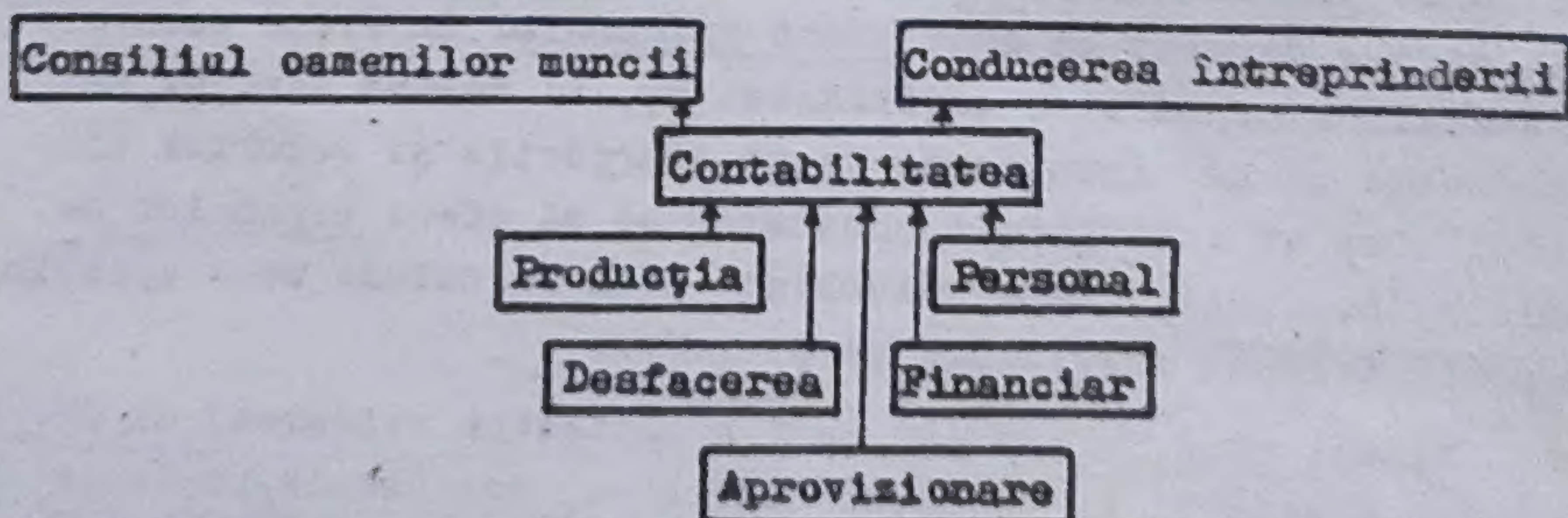


Fig.1 Fluxul de informații într-o unitate

1) C.V.Heimburcher, Rolul contabilului de mîine și formația pe care va trebui să o primească, Noile orizonturi ale contabilității p.192.

2) W.S.Riski, Contabilitatea bugetelor și viitorul său, Noile orizonturi ale contabilității, pag.111.

3) H.W.Bevis, Evaluarea și comunicarea informațiilor, Noile orizonturi ale contabilității, pag.130.



Din diagrama fluxului informațional se observă că contabilitatea oferă o imagine generală a activităților și de aceea nu poate fi ignorată.

Decizia, ca proces rațional, impune aflarea tuturor elementelor legate de strategie și tactică, a cunoașterii tuturor alternativelor posibile de dezvoltare pentru viitor a întreprinderii. Aceste aspirații majore sînt împlinite de către informația contabilă.

Economistul burghez, W. Sombart, în cercetările sale asupra capitalismului, s-a ocupat și de contabilitate, ajungînd la concluzia că prin ea se desăvîrșesc normele de conducere ale întreprinderii deoarece "ordinea și claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi și de a cîștiga". El considera contabilitatea că "s-a născut din aceeași gîndire, ca sistemele lui Galileu sau Newton, ca teoriile fizicii și chimiei moderne"<sup>1</sup>.

Goethe, marele scriitor, gînditor ca și om de știință german, a fost și un bun cunoscător al contabilității. În una din operele sale și anume "Anii de ucenicie ai lui Wilhelm Meister"<sup>2</sup>, arată: "Ea (contabilitatea) este una din cele mai sublime creațiuni ale geniului omenesc. Fiecare bun gospodar ar trebui să o folosească în gospodăria sa".

Ion Ionescu de la Brad vede în contabilitate un mijloc de educare a țărănimii și în acest sens spunea: "Contabilitatea este singurul mijloc de a arăta fiecărui cultivator suma la care se urcă cheltuielile și veniturile în împrejurările în care se găsesc lucrînd"<sup>3</sup>. Important este că I. Ionescu de la Brad vede, în sistemul de conturi folosit, nu numai mijlocul de a contabiliza veniturile și cheltuielile ce le fac cultivatorii, ci și acel de calcul, de stabilire a costului efectiv și a prețului de vînzare, pentru a determina rezultatele, care pot fi favorabile (cîștig) și nefavorabile (pierdere). El distinge elementele de calcul al costului efectiv și sesizează legătura dintre calculele contabile și cele de plan. Nu deosebit de I. Ionescu de la Brad, vede rolul contabilității agricole, Laur, care a spus

1) W. Sombart, Der Moderne Kapitalismus, Band II, Ed. IV-a, p. 118-119, După Stefan Dumitrescu, Principii ale contabilității.

2) Pag. 211, München, Bruckmann.

3) Ion Ionescu de la Brad, Lecțiuni elementare de agricultură.



"In fine contabilitatea agricolă are o mare importanță educativă. Ea dezvoltă spiritul de observație și raționamentul. Ea face - încetul cu încetul - din țăran un întreprinzător agricol înzestrat cu un spirit comercial, apt să sesizeze rapid și precis situația economică și modul în care se obține un rezultat bun<sup>1</sup>.

Henri Fayol, a afirmat despre contabilitate: C'est l'organe de vision des entreprises. Elle doit permettre de savoir a tout instant où l'on est et où l'on va. Elle doit donner sur la situation économique de l'entreprise des renseignements exacts, clairs, précis. Une bonne comptabilité, simple et claire, qui donne une idée exacte des conditions de l'entreprise, est un puissant moyen de direction<sup>2</sup>.

In monumentală sa operă "Capitalul", K.Marx relevă rolul contabilității de-a lungul crînduinelilor sociale: "Contabilitatea, în calitate de control și de sintetizare ideală a procesului, devine cu atât mai necesară, cu cât mai mult procesul se efectuează pe scară socială și își pierde caracterul pur individual; ea este deci mai necesară în producția capitalistă decât în producția fărîmitată a exploatării meșteșugărești sau țărănești, este mai necesară în producția în comun decât în producția capitalistă. Cheltuielile contabilității se reduc însă o dată cu concentrarea producției și cu cât ea se transformă mai mult în contabilitate socială<sup>3</sup>.

In condițiile dezvoltării agriculturii, elaborarea deciziilor a îmbrăcat forme multiple, variate și complexe. Actul conducerii nu poate fi conceput fără o informare completă, unitară și operativă. Conducerea contabilității, ca orice conducere modernă, folosește principiile fundamentale ale conducerii științifice<sup>4</sup> și anume: elementele muncii de conducere (organizarea,

1) Ernest Laur, Comptabilité agricole, Brugg, 1930, Ed. IV-a, p. 78.

2) Este un organ de prevedere al întreprinderii. Ea trebuie să ne facă să știm la orice moment unde stătem și unde mergem. Ea trebuie să dea informații exacte, clare și precise asupra situației economice a întreprinderii. O bună contabilitate, simplă și clară, care dă o idee exactă despre condițiile întreprinderii, este un puternic sprijin al conducerii.

Vezi, Henri Fayol, Administration industrielle et generale, Dunod, Paris, 1931, pag. 12.

3) K. Marx, Capitalul, vol. II, Ed. P.M.R., 1951, București, pg. 112.

4) M. Malița, Principiile conducerii științifice, Forum, nr. 3, 1970.



2 3 4 5  
planificarea, îndrumarea, coordonarea și controlul), mijloacele de muncă (mijloacele organizatorice - legi, regulamente, organe, mijloace tehnice - mașini de scris și de calcul etc) și stilul de muncă respectiv aplicarea în model creator a principiilor și formelor socialiste de conducere în domeniul contabilității.

x x  
x

#### Preocupări legate de dezvoltarea contabilității în agricultură

Literatura contabilă agricolă este una din cele mai sărăcicioase, atât la noi cât și în alte țări. Dar documentele atestă ca apariția contabilității sub forma însemnărilor contabile erau cunoscute de mult și ele sînt legate de organizarea vieții economico-sociale.

Primele cunoștințe despre însemnările contabile ni le oferă documentele rămase de pe timpul celei de-a doua dinastii din Ur, precum și prevederile codului lui Hammurapi, care indicau elemente legate de organizarea și funcționarea contabilității la babiloneni. De la aceștia au învățat contabilitatea și egiptenii.

Iohann Pahl<sup>1</sup>, arată după descrierile lui Herodot, că în exploatarea de pe Valea Nilului, primul faraon, Menas, la 3623 î.e.n. se ținea la curtea sa o evidență rudimentară după anumite reguli și ordine date de el slujitorilor săi.

Prof.dr.B.Pemndorf în capitolul "Istoricul contabilității" arată că cele mai vechi urme de evidență se găsesc la Babiloneni, unde ținerea registrelor era o obligație legală încă cu 2000 de ani î.e.n. Asemenea evidență sub formă cantitativă era cunoscută la Egipteni sub Ptolomeu (303-283 î.e.n.). (La Greci, Xenofon<sup>2</sup> în lucrarea "Oeconomicus" vorbește de ținerea socotelilor în agricultură.

Din scrierile lui Cicero, Pliniu, Placot, rezultă că grecii au împrumutat tehnica contabilă de la egipteni și apoi prin

1) Citat după N.Cornățeanu, Importanța contabilității agricole.  
2) Xenofon (430-355 î.e.n) s-a ocupat de probleme de economie ca: diviziunea muncii, veniturile, bani și de politica economică.



trapeziții greci, așezați la Roma ca argentari, s-au transmis aceste cunoștințe cetățenilor, negustorilor și marilor latifundiarilor de pământ și de sclavi.

La romani, în mod deosebit a cunoscut o dezvoltare contabilitatea agricolă. În lucrarea lui Cato cel Bătrân, intitulată "Dore rustica", se cuprinde în afară de normele de exploatare tehnică și indicații de ținerea conturilor și a registrelor contabile.

De la însemnările cantitative ale unor laturi ale activității economice s-a trecut la generalizarea și sistematizarea înregistrărilor contabile cu obligativitatea ținerii registrelor, atât de către administrațiile publice, cât și de agricultori, comercianți și industriași.

Ca o consecință a dezvoltării agriculturii în imperiul galo-francisc, Carol cel Mare (768-814) a simțit nevoia de a stabili reguli, care au fost extinse și de urmașul său Indovic cel Pios. Aceste reguli au fost cuprinse în lucrarea "Capitulare de Villis des curtis imperatoris" împărțită în 70 de capitole. Ea oferă un sistem de contabilitate cu registrele necesare pentru înregistrarea personalului, a inventarului funciar, registre pentru capitalul de exploatare, animale, mașini unelte și registre pentru mișcarea fondurilor.

O lucrare de contabilitate agricolă, în care se tratează în capitole diferite despre ramurile îndeletnicirilor agricole este a călugărului și revizorului socotelilor mănăstirești din Genova, Don Angelo Pietra, cu titlul: "Indirizzo degli economisti alla ordinatissima istruttione de regolamente formare qualunque scrittura in un libro doppia<sup>1</sup>", apărută la Mentura, 1586.

În această lucrare autorul folosește pentru prima dată, contul bilanț de intrare (deschidere). Dacă până la Pietra conturile de activ se debitau prin creditul contului capital, acum se fundamentează pentru prima dată debitarea conturilor de activ prin contul bilanț de intrare (deschidere).

1) În românește, Indicațiuni pentru studiul economic sau instrucțiunile cele mai sigure pentru înscrierea operațiunilor în registre în partidă dublă.



Cutberth Clarke, la Londra, în anul 1777, publică o carte de contabilitate agricolă la un loc cu cea casnică sub titlul "Theory and Practice of husbandry".

Nici lui Edmond Degranges, în lucrarea sa "La tenue de livres rendue facile on nouvelle methode d'enseignement" 1795, nu i-a scăpat din vedere calculele cu privire la produsele solului în bani. Pentru prima dată se ridică problema dacă contabilitatea producției sau costurilor în agricultură să se țină pe parcele sau pe feluri de culturi.

În 1807 apare lucrarea lui Albercht Thaer: "Methode der landwirthschaftlichen Buchhaltung". Autorul cu renume mondial, ca promotor al agriculturii raționale, a înființat o școală superioară de agricultură pe propria sa moșie Möglin din Prusia. Ca rezultat al studiilor contabile făcute, el stabilește o schemă contabilă, în formă tabelară, pentru a face înregistrări.

Mai târziu el renunță la această formă și în lucrarea "Grundsätze der rationellen landwirtschaft" arată avantajele contabilității agricole în partidă dublă. El afirmă despre contabilitatea în partidă dublă că este o metodă completă, exactă și cu totul informativă și apare indispensabilă în orice administrație agricolă.

Un sistem de contabilitate agricolă răspândit în Europa și la noi a fost sistemul Laur<sup>1</sup>. Prof. E. Laur a formulat un sistem dezvoltat de contabilitate în partidă simplă și în partidă dublă<sup>2</sup>.

Sistemul Laur, atât în partidă dublă sau în partidă simplă, are ca obiect producția propriu-zisă plus legăturile și schimburile care există între agricultură, menajul familiei, întreținerea familiei și întreprinderile anexe agriculturii.

Conturile sînt grupate în: conturi de avere, de menaj, de mijlocire, de venit brut și de închidere a socotelilor.

În agricultură s-au mai folosit sistemul Orwin în Anglia

1) După numele prof. E. Laur, de la Institutul Politehnic din Zurich. Sistemul lui a fost adoptat aproape de toate țările din Europa și pe baza lui s-a calculat rezultatele gospodăriilor agricole, care se centralizau de Institutul Internațional de Agricultură de la Roma.

2) Comptabilite agricole, Brougg, 1930.



și D.L.G. (Deutsche Landwirtschaftliche Gesellschaft) în Germania. Ambele sisteme spre deosebire de a lui Laur, au ca obiect numai agricultura propriuzisă cu toate ramurile ei: ceriașe, animale, vie, pomi, pădure etc.

Sub influența literaturii contabile franceze și anume a lui Saintoin Leroy, a cărui lucrare de contabilitate fusese premiată de Societatea imperială de agricultură din Franța, profesorul Ion Ionescu de la Brad tipărește sub titlul "LECTIUNI ELEMENTARE DE AGRICULTURA", 1870, unde rezervă în partea III-a "Economia Rurală" o parte contabilității, intitulându-o "Tratat mic de contabilitate". În cap. I se ocupă de "Principiile generale ale contabilității în partidă simplă", în capitolul II "Despre contabilitatea simplificată specială pentru cultura mică și de mijloc", în capitolul III despre "Trecerea în partidă dublă a contabilității simple ținută în registrul unic".

Evident, această lucrare înmănușează și experiența avută în timpul exilului politic, în Turcia, unde a mai scris "Dare de seamă asupra activității economice a întreprinderilor agricole din Thessalia", pe care le-a administrat. Lucrarea apare publicată în "Jornal de Constantinople", în numărul din 9 iunie 1854. Expunerea se bazează pe datele din jurnal și cartea mare dar mai ales pe contul de "Beneficii și pierderi" și "Bilanț". Este o lucrare de analiză economică din care se observă că el a stăpînit cu măiestrie contabilitatea.

Lucrarea lui Ion Ionescu de la Brad are o importanță deosebită pentru noi. E prima lucrare românească, care se ocupă cu introducerea contabilității în agricultură<sup>1</sup>, considerînd că: "Contabilitatea este singurul mijloc de a arăta fiecărui cultivator suma la care se urcă cheltuielile și veniturile în împrejurările în care se găsesc lucrînd".

El explică înregistrarea operațiunilor economice folosind teoria personalistă și cea juridică. Important este, că, Ion Ionescu de la Brad, vede în sistemul de conturi folosit nu numai mijlocul de înregistrare a veniturilor și a cheltuielilor ce le fac cultivatorii, ci și acele de calcul, de stabilire a costului

1) D. Rusu, Ion Ionescu de la Brad, cel dintîi profesor de contabilitate în învățămîntul superior românesc, Evidența contabilă, nr. 7168, pag. 34-37.



producției și a prețului de vânzare pentru a stabili rezultatele care pot fi favorabile (câștig) și nefavorabile (pierdere). El distinge elementele de calcul, legătura dintre calculele contabile și cele de plan. El este acela care folosește simbolizarea conturilor după sistemul serial. În capitolul III, Ion Ionescu de la Brad fixează principiile contabilității duble și conchide că contabilitatea este o artă și că ea face parte din economia rurală. Ca și prof. E. Laur, în Elveția, el a văzut în contabilitate un mijloc educativ pentru ridicarea țăranimii, adică o metodă care să-i arate cultivatorului nivelul cheltuielilor și rezultatelor muncii sale.

Metoda propusă pentru cultura mică este simplă. Munca și oboseala, spunea el, împiedică pe cultivator să țină registre multe și complicate. De aceea a preconizat introducerea "Registrul unic al cultivatorului", avînd la bază principiile contabilității simple.

O lucrare de o deosebită importanță e "Cursul de contabilitate dublă" a lui Theodor Ștefănescu. Prima ediție apare în 1874 și reeditată în 1881, 1888, 1901 și 1908. Theodor Ștefănescu a fost un înflăcărat susținător al contabilității și cere introducerea contabilității în școlile elementare și licee. Prin motto de la pag. 9 el arată: "Ordinea este lumina, unde se administrează fonduri fără contabilitate - care nu-i decît știința ordinei - acolo nu-i decît întuneric". Theodor Ștefănescu rezolvă în cursul său probleme de contabilitate agricolă.

În 1897, Zamfir Petrescu a scris "Tratat teoretic și practic de contabilitate și administrație pentru comerț, agricultură și bancă". Autorul reia ideile lui Ion Ionescu de la Brad dezvoltînd mai teoretic problema planurilor economice, a planurilor de cultură, de rentabilitate și de finanțare în exploatarea agricolă. El se ocupă de administrație, afirmînd că contabilul fără cunoașterea administrației întreprinderii, nu poate fi un colaborator util conducerii întreprinderii.

Zamfir Petrescu relevă importanța sectorului de calcul al costului producției și al calculului comparativ al contabilității

1) D. Kusu, Ion Ionescu de la Brad, cel dintîi profesor de contabilitate în învățămîntul superior românesc, Evidența Contabilă, nr. 7168, pag. 34-37.



agricole și sesizează că repartizarea cheltuielilor de administrație să se facă după recoltare.

Un pas în dezvoltarea teoretică și practică a contabilității agricole îl fac o serie de autori români, folosind din plin rezultatele lor științifice cât și literatura străină. Pe această linie cităm:

- Gh.Arghir, contabilitatea agricolă;
- Boltus Lucian, G.Golduza, Tovărășiile satești și contabilitatea în partidă dublă cu un singur registru, 1906;
- P.Dinculescu, P.Macoveanu, Noțiuni de contabilitate dublă aplicată la obștiile satești, 1913;
- A.Dorwangen, Contabilitatea agricolă în partidă dublă;
- C.Petrescu, Contabilitate și administrație, 1901;
- T.Mîndru, Organizarea și administrarea obștiilor satești de arendare, 1916;
- P.Roziade, Contabilitatea în exploatarea agricole și noțiuni de contabilitate agricolă, 1923;
- N.Cornățeanu, Noțiuni de contabilitate agricolă (Sistem Laur), 1928;
- I.Gelase, Tratat de contabilitate agricolă;
- C.Popescu Bălteni, Contabilitatea agricolă;
- Gh.St.Ciulei, Principii și probleme de contabilitate agricolă.

Preocupări majore au fost după anul 1949 de a introduce o contabilitate unitară și în întreprinderile agricole. S-au elaborat și aplicat planuri de conturi unice, scheme tip de bilanț, metode de organizarea contabilității și calculația prețului de cost de perfecționare a metodei de tehnică contabilă și a legislației contabile.

Prin acțiunile întreprinse după anul 1967, s-au realizat o serie de obiective care au contribuit la raționalizarea și creșterea eficienței informației contabile. Se semnalează eforturi în adâncirea procesului de generalizare teoretică și de creștere a nivelului de mecanizare și automatizare a calculului contabilității.

1.2. Sectoarele de calcul ale contabilității agricole  
Contabilitatea în unitățile agricole prezintă o importanță



deosebită pentru tehnica de producție, acțiunea economică, control și administrație.

În ceea ce privește tehnologia producției, contabilitatea urmărește și oferă informații, dacă procesul tehnologic se desfășoară în mod normal ca: material consumat, muncă prestată, randament cantitativ, cheltuielile de producție pentru întreaga producție cît și pe fiecare fermă sau sector de serviro. Toate aceste informații sînt cele mai prețioase elemente în examinarea costului, pe care contabilitatea agricolă este în măsură să-l controleze, atît pe etape, respectiv procese de producție, cît și pe produs.

Prețul efectiv stabilit prin contabilitate, pe bază de realități, controlează costul fixat cu anticipație, pe bază de calcule previzionale după cum și acesta controlează procesul de producție prin punere față în față cu costul contabil.

2/ Pentru acțiunea economică, contabilitatea dă relații asupra situației și nevoilor de aprovizionare, asupra stocurilor de produse față de posibilitățile de livrare, asupra raportului dintre prețul de cost și prețul producătorilor.

Contabilitatea agricolă face posibil controlul întrebuintării materialelor, energiei, a muncii efectuate etc.

7/ Pentru administrație (conducere), contabilitatea aplicată în agricultură, arată unde se pot face economii de materiale, muncă; dă relații asupra necesității și posibilității de a dezvolta sau restringe unele culturi în favoarea altora; arată dacă este mai rentabil ca unele bunuri sau servicii să fie produse direct sau obținute din afară; indică dacă mijloacele economice, care concură la producție, sînt într-o corelație normală adecvată întreprinderii; dacă toate organele funcționează într-o armonie deplină; indică dacă nu este mai economic ca unele cheltuieli fixe să se transforme în cheltuieli variabile și invers. În general, ea este oglinda executării planului.

Contabilitatea nu se oprește la bilanț. Cîmpul de aplicare și influența contabilității cuprînde o sferă mai mare decît cea privită în mod obișnuit. (Cert, este că, calculul periodic de sinteză s-a dovedit insuficient. El s-a completat cu noi forme de calcul, care, împreună, alcătuiesc contabilitatea, ceea ce în



limba germană se numește "Rechnungswesen", iar în limba italiană "Ragioneria"; anglo-saxonii o numesc "Accountancy", iar sovieticii "Buhgalterskiuciat" etc.

Sectoarele de calcul ce intră în conținutul științific al contabilității sînt:

- 1 - calculul cronologic și periodic de sinteză;
- 2 - calculul costului efectiv de vânzare și de conjunctură;
- 3 - calculul (analiza) comparativă;
- 4 - calculul previzional.

Asupra acestor sectoare de calcul ale contabilității s-au purtat și se poartă încă discuții. Cel dintîi care a prezentat sectoarele de calcul ale contabilității a fost J.F.Schär<sup>1</sup>, care a cristalizat, la timpul său, trei sectoare și anume: înregistra-  
rea contabilă și bilanțul, calcululele costurilor și calculul compa-  
rativ. Ulterior, Lehmann<sup>2</sup>, Nicklisch<sup>3</sup>, Mellerowicz<sup>4</sup> adaugă a pa-  
tra formă de calcul și anume calculul bugetar al costurilor.

Calcululele periodice de sinteză ocupă un loc important. Ele permit cunoașterea mijloacelor de lucru, resurselor și modului lor de folosire în activitatea productivă. Acestea au o importanță deosebită pentru unitățile agricole, dar nu satisfac integral necesitățile conducerii. Cerința deplină este satisfăcută dimpreună cu celelalte forme de calcul ale contabilității.

Un autor francez ne înfățișează sfera contabilității la sfîrșitul secolului XIX-lea astfel: contabilitatea apare într-o expresie figurată ca "o insulă științifică" izolată în mijlocul empirismului care domnea în tot restul întreprinderii. În decen-  
niile al doilea și al treilea, ale secolului al XX-lea, contabi-  
litatea iese din turnul de fildeș, încorporîndu-se în contabili-  
tate și celelalte forme de calcul și în special calculul costu-  
rilor<sup>5</sup>. Calculul costului efectiv a fost pentru contabilitate  
fermentul înnoitor, care i-a stimulat evoluția, transformînd-o  
într-un instrument modern de conducere.

1) J.F.Schär, Buchhaltung und Bilanz, Berlin, 1932.

2) M.R.Lehmann, Die industrielle Kalkulation, Berlin, 1925.

3) H.Nicklisch, Die Betriebswirtschaft, Stuttgart, 1932, p.578.

4) K.Mellerowicz, Kosten und Kostenrechnung, Berlin, 1958, vol. II, partea I, p.61.

5) M.Bourquin, Traité de comptabilité industrielle, Dunod, Paris, 1965, p.171.



3 Analiza comparativă este determinată de nevoile de informații și ea cuprinde o serie de procedee ce se aplică în scopul cunoașterii concordanței dintre indicatorii obținuți de întreprindere. Ea intervine atât în cadrul contabilității, cât și în cadrul evidenței operative. Prof.D.Rusu apreciază: "Analiza comparativă comportă în cele din urmă studiul dinamismului fiecărui element de activ și de pasiv în circuitul intern și extern al valorilor într-o perioadă de timp, ... iar mai departe ... întregeste puterea de cunoaștere și de prevedere a acestei discipline pentru a orienta științific acțiunile viitoare"<sup>1</sup>. Analiza comparativă nu se limitează la observări de fapte și stări de lucruri ci ea caută să sesizeze raporturile ce există între anumite mărimi, cum ar fi de pildă: retribuirea muncii în funcție de venituri, cantitatea de îngrășăminte administrată și influența acestora asupra producției; baza furajeră și numărul de animale etc. Prof.K.Mellerowicz, în legătură cu calculul comparativ, arată: "Calculul comparativ nu constă în obținerea de date, ci în a realiza acele cifre esențiale din care să se stabilească legături raționale între ele, trăgând din datele culese concluzii logice. Nicăieri calitatea interpretării față de cantitatea datelor nu este mai importantă"<sup>2</sup>.

Gestiunea economică a unităților agricole cere rezolvarea unor probleme de cercetare, de studiu și analize pe perioade de timp cât mai lungi, legate de dezvoltarea unor anumite ramuri, subramuri de producție agricolă și strâns angajate uneori de conjunctura prețurilor pe piață și mai ales pe piața externă și întotdeauna de oportunitatea economică a producției. Pe piața mondială se întâlnesc prețuri de ofertă. Ele vor fi acceptate numai în urma unor calcule care să asigure conservarea averii întreprinderii. Prețul de ofertă acceptat nu trebuie să fie în nici un caz sub limita cheltuielilor sociale de producție. Prosperitatea unităților agricole depinde adesea de calculul prețurilor de conjunctură. In acest/sens H.Fayol/afirma: Savoir acheter et vendre est aussi important que de savoir fabriquer"<sup>3</sup>.

Tovarășul Nicolae Ceaușescu arată că întreprinderile se vor

1) Prof.D.Rusu, doctor docent, Evidența contabilă și analiza activității economice a întreprinderilor industriale, E.D.F.București, 1967, p.16.

2) K.Mellerowicz, op.cit., pag.126.

3) H.Fayol, op.cit., pag.11. A ști să cumperi și să vinzi este tot atât de important ca să ști să produci mai bine.



ocupa de comercializarea produselor, atât pe piața internă, cât și la export<sup>1</sup>. Ele se vor îngriji să asigure un portofoliu de comenzi în vederea folosirii integrale a capacității de producție, să încheie contracte de vânzare a produselor în diferite localități din țară și din străinătate.

Unitățile agricole, Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare în colaborare cu Agroexport sau I.S.C.E., și Ministerul Comerțului Exterior vor studia permanent conjunctura internațională, tendințele pieții mondiale și baza formării valorii internaționale pentru a valorifica munca națională cât mai rațional. Ignorarea prețurilor de pe piața mondială ar conduce la crearea de activități economice nerentabile.

Cu privire la calculul de conjunctură, Mellerowicz consideră: "Efectuarea unei anchete unice avînd drept obiect determinarea nevoilor reale și puterea faptelor interesînd vânzarea, tehnica și dezvoltarea ei"<sup>2</sup>. Prin anchete el înțelege supravegherea permanentă și metodică a variațiunilor structurale și ciclice a unei piețe sau a mai multor piețe, pentru ca în urma calculelor să valorifice cât mai superior munca națională.

Calculul previzional anticipează modul în care se vor realiza indicatorii economici și financiarî, într-o anumită peripadă de timp în cadrul unităților agricole. H. Payol, legat de calculul previzional, a afirmat: "Les previsions ne sont point de propheties. Elles ont pour but de reduire la part de l'imprevu"<sup>3</sup>. Dar, orice calcul previzional cere o informație pertinentă pentru ca autoritățile decizionale ale unităților agricole să facă opțiuni care să ducă la îndeplinirea aspirațiilor.

În economia unităților agricole, calculul previzional nu prezintă interese divergente, deoarece el se întemeiază pe cerințele legilor economice, obiective ale socialismului și a relațiilor sociale izvorîte din politica economică și revoluția tehnico-științifică prefigurată de conducerea de partid în Directivele celui de al XI-lea Congres al P.C.R.

1) N. Ceaușescu, Directivele CC al P.C.R. cu privire la perfecționarea conducerii și planificării economiei naționale..., E.P., București, 1969, p. 25.

2) K. Mellerowicz, op. cit., vol. III/1, pag. 164-165.

3) H. Payol, op. cit., pag. 73. Previiziunile nu pot fi profeții. Ele au ca scop să reducă partea de neprevăzut.



Calculul previzional se întemeiază pe folosirea unor procedee ca: extrapolarea, interpolarea, analogia (similitudinea), condiționarea cauză-efect și folosirea legilor de sistem.

1/ Dacă extrapolarea se manifestă prin prelungirea unor tendințe din perioada anterioară în alte perioade, interpolarea, constă în introducerea într-un grup de valori cunoscute a unuia sau a mai multor necunoscute, dar direct determinate din cele prezentate. Analogia (Similitudinea) ca procedeu folosit, constă în urmărirea asemănării între două sau mai multe valori, situații, fenomene etc. care determină schimbarea uneia sub influența celeilalte, folosindu-se eventual și unele calcule de rectificare.

4/ Condiționarea cauză-efect apare ca un procedeu de deducere logică a rezultatelor ulterioare în funcție de condițiile date, avându-se în vedere anumite premise verificate.

Calcululele previzionale au o largă utilizare în planificarea de perspectivă și în cele de prognoză mai îndepărtată. Cele mai cunoscute metode cu ajutorul cărora se poate calcula costul efectiv previzional sînt: extrapolarea pe baza ritmului mediu, extrapolarea cu ajutorul celor mai mici pătrate, și extrapolarea după ecuația hiperbolei.

1/ Extrapolarea pe baza ritmului mediu, presupune determinarea în primul rînd a dinamicii costului efectiv pe o anumită perioadă (10 ani) și continuarea prin extinderea calculelor privind costul efectiv previzibil pe baza ritmului mediu. Această met. dă se poate folosi cu rezultate satisfăcătoare numai în condiții în care seriile dinamice ale nivelului costului efectiv prezintă tendințe constante, liniare. Ritmul mediu se calculează astfel:

$$R_m = \sqrt[n]{\frac{X_n}{X_0}}$$

în care:  $X_n$  = nivelul costului efectiv din ultimul an al seriei statistice

$X_0$  = nivelul costului efectiv din primul an al seriei.

2/ Extrapolarea cu ajutorul metodei celor mai mici pătrate, care permite exprimarea valorilor seriei dinamice, a costului efectiv cu ajutorul funcțiilor economice. În cazul că seria datelor privind costul efectiv al unui produs exprimă o tendință liniară, atunci se poate folosi extrapolarea după ecuația dreptei, aplicînd formula:



$$y = a + bx$$

Extrapolarea după ecuația hiperbolei se recomandă a fi utilizată în calculele previzionale, chiar în cazurile în care nivelul prețului de cost și a celorlalți indicatori dependenți, nu prezintă evoluții liniare.

Calculele vor avea ca punct de plecare ecuația hiperbolei

$$y = a + \frac{b}{x}$$

5/ Calculele previzionale ni le oferă folosirea legilor de sistem, care se deduc logic, matematic. Orice calcul previzional necesită un cadru de coordonate. Verificarea cadrului de coordonate se face prin folosirea unor metode matematice moderne, care dau posibilitatea fixării tuturor circuitelor legate de înfăptuirea unui proces economic.

In ce privește importanța fiecăruia sector de calcul, nu se poate spune că vreunul din ele are primatul, ci toate sînt tot atît de necesare și între ele se nasc legături de calcul.

Să urmărim în continuare, legătura dintre aceste sectoare de calcul. Calculul periodic de sinteză, constituie un izvor de cunoaștere a fenomenelor și realităților economice ce au avut loc. Privirea de ansamblu, în dezvoltare, ne-o oferă celelalte forme de calcul. Grație contabilității, calculul costului efectiv este ancorat real în calculul periodic. Conturile care oglindesc cheltuielile de producție, permit calculului comparativ să găsească cea mai mare parte din materialul ce-i necesită. El prezintă legături de dependență în calculul previzional, care constituie de fapt o proiectare de viitor a activității în unitățile agricole.

Calculul previzional întocmit pe o analiză comparativă a cifrelor trecutului (calculul periodic de sinteză) oferă unităților agricole prevederea, coordonarea și armonizarea sectoarelor de activitate.

Din cele arătate, se observă că formele de calcul ce aparțin contabilității, se angrenează una într-alta, fiecare continuînd



calcululele acolo unde forma interioară își găsește limitele; fiecare utilizează cifrele și rezultatele celeilalte, oferind în schimb propriile ei cifre și rezultate. Hotărâtoare rămân doar metodele și mijloacele de lucru diferite ale fiecăreia din cele patru forme, care implică o întrebuințare diferită a fiecăreia din ele<sup>1</sup>.

### 1.3. Particularitățile producției agricole și influența lor asupra organizării contabilității

Producția agricolă spre deosebire de cea industrială, se caracterizează prin aceea că folosește pământul ca principal mijloc de producție, precum și plantele și animalele cu mijloace biologice. Ea se realizează în mod dispersat și pe un teritoriu întins. Asupra ei acționează direct factorii naturali, cu precădere cei climatici. Procesele de muncă sînt în majoritate mobile și numai unele activități, mai ales în producția animală, sînt staționare. Se observă mult caracterul neuniform în timp și în spațiu al activităților agricole, în special în producția vegetală.

Crearea complexelor industriale, a asociațiilor intercooperatiste pentru creșterea și îngrășarea animalelor, pentru cultivarea legumelor, face ca aceste caracteristici să se atenueze și să apropie desfășurarea producției de cea industrială. Are loc concentrarea producției, iar pământul capătă, în cazul producției zootehnice, rolul de "locus standi". Aria activităților agricole e dirijată către o specializare din ce în ce mai pronunțată. Toate aceste călăuzesc la o anumită organizare a conducerii producției agricole.

Privite în ansamblu, unitățile agricole (I.A.S., C.A.P., S.K.A. etc) pot fi considerate ca un sistem economic complex, dinamic, cu structură și funcționalitate bine precizate, cu parametrii activității strict delimitați în timp și în spațiu.

Procesul dezvoltării agriculturii, în țara noastră, conduce la acțiuni de cooperare între cooperativele agricole de producție și întreprinderile agricole de stat și prezenta unor secții de mecanizare ale stațiunilor de mecanizarea agriculturii, ca sectoare mecanice în cooperativele agricole, în vederea generalizării experienței înaintate și folosiri eficiente a

<sup>1)</sup>H. Hellerowicz, op.cit., pag. 125.



resurselor materiale și financiare.

În orice unitate agricolă, structura organizatorică trebuie privită dinamic, supusă continuu procesului de perfecționare, datorită procesului obiectiv al dezvoltării materiale și spirituale ale societății.

Potrivit actualărilor condițiilor s-a considerat ca producția să se organizeze pe ferme și sectoare (secții) de servire. În aceste subdiviziuni organizatorice de producție sociale se asociază mijloacele de producție (pământul, efectivele de animale etc.) cu munca, deci în cadrul lor se realizează funcția de producție.

În cadrul fermelor se realizează obiectul întreprinderii. Fermele pot fi vegetale, zootehnice, industriale (prelucrare a produselor agricole) și mixte.

O tendință manifestată în agricultura țării noastre este specializarea. Printr-o judicioasă profilare, specializarea se tinde spre creșterea producției, reducerea cheltuielilor de producție, sporirea productivității muncii, în general, de ridicarea eficienței economice. Specializarea se realizează fie pe calea reducerii numărului de activități, fie prin dezvoltarea unor anumite activități.

Gradul de specializare a unei unități agricole se apreciază cu ajutorul coeficientului de specializare (Ksp), care se obține prin raportarea valorii producției marfă oferită de ramura de activitate (Q.P.M) la valoarea producției marfă totale (Q.P.M.t.), aică:

$$Ksp = \frac{Q.P.M.}{Q.P.M.t} \cdot 100$$

Un alt factor care influențează organizarea contabilității îl constituie concentrarea producției și dimensionarea unităților agricole.

Concentrarea producției se realizează prin restrângerea unor ramuri de producție și mărirea suprafețelor de teren sau efectivului de animale. Tendințele de supradimensionare, de "gigantism", care s-au manifestat în agricultura de stat au condus la neurmărirea efectului economic maxim.



Mărirea întreprinderii, concentrarea și specializarea producției conduc la organizarea contabilității cheltuielilor de producție, la un anumit grad de dotare, finanțare, creditare și de luare de decizii economice.

#### 1.4. Organizarea și planificarea lucrărilor de contabilitate

Carințele realizării funcției financiar-contabile, care include ansamblul activităților orientate spre asigurarea unităților agricole cu mijloacele financiare necesare desfășurării producției, costurile de producție, gestiunea economică, controlul gestionar și acțiunea corectivă a activității economice, conduc la o anumită organizare a contabilității. Rolul funcției financiar-contabile este acela de a determina cadrul financiar al procesului economic, înregistrarea fenomenelor economice în expresie bănească, participarea la controlul producției și în final sintetizarea acestor date prin întocmirea bilanțului. Ea se manifestă prin organizarea sectorului economic (fig.2).

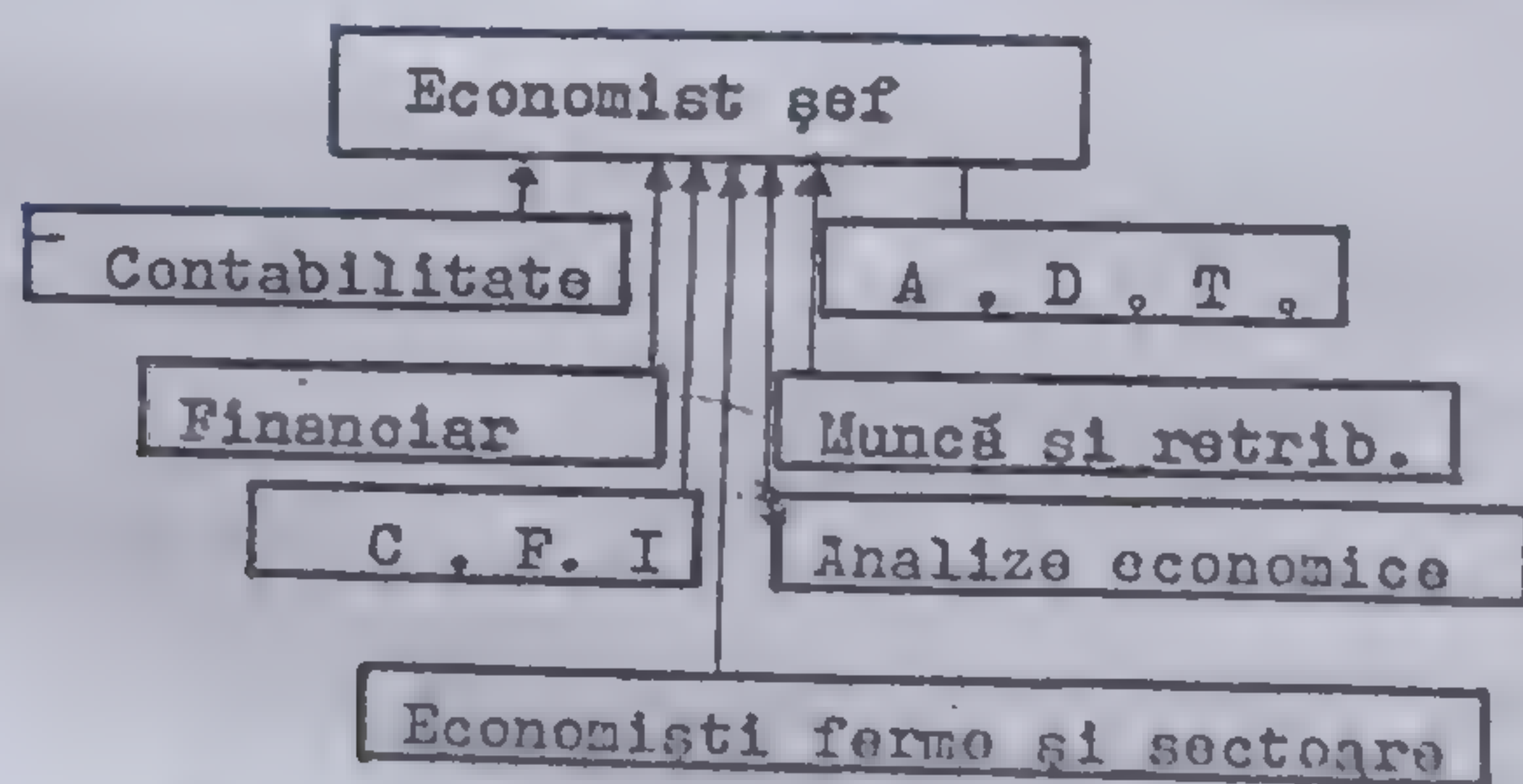


Fig.2 Organizarea sectorului economic

Această structură poate varia în funcție de factorii pe care i-am amintit mai înainte. Economistul șef este membru al colectivului de conducere. El coordonează activitatea economico-financiară și este mandatarul statului în gospodărirea mijloacelor economice, cu sarcini de control preventiv și postoperativ.

El își organizează munca prin întocmirea și urmărirea executării următoarelor planuri:

(a) planul dărilor de seama<sup>1</sup>, care cuprinde:

<sup>1</sup> Vezi HCM nr. 1885/1970 și Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 595/1970.



- termenele de prezentare a dărilor de seamă;
- conținutul dărilor de seamă;
- persoanele care răspund de întocmirea dărilor de seamă și de raportul explicativ.

b) planul documentelor și circuitul lor, care cuprinde:

- documentele necesare pentru reflectarea operațiunilor economice;

- persoanele răspunzătoare de întocmirea corectă și la timp a documentelor primare sau contabile;

- persoanele care răspund de controlul operațiunilor din documente;

- drumul pe care urmează să-l parcurgă documentele de la locul de întocmire până la prelucrarea și înregistrarea lor în contabilitate;

- depunerea și păstrarea documentelor la arhivă.

Intocmirea planului de documente și circuitul lor se face de către economistul șef și el trebuie să aibă în vedere faptul de a asigura un stoc de informații la fiecare treaptă organizatorică și la diferitele compartimente funcționale din cadrul unităților agricole.

Documentele pot fi întocmite în unul sau mai multe exemplare, aceasta cu scopul de a realiza concomitent formele de evidență.

Timpul de staționare a unui document în circuitul său, trebuie să fie scurt, pentru a asigura înregistrarea în contabilitate, dacă este posibil în același timp.

c) planul de inventariere și de verificare a datelor contabilității

Acest plan se întocmește potrivit prevederilor "Regulamentului de inventariere a mijloacelor economice" și cuprinde:

- datele calendaristice la care trebuie să aibă loc inventarierea;

- obiectul inventarierii;

- persoanele care răspund de operațiunea de inventariere;

- termenele de înregistrare a diferențelor rezultate în urma inventarierii.



- 23 -

d) planul metodei de tehnică contabilă

În unitățile agricole se folosesc diferite metode de tehnică contabilă.

În întreprinderile agricole de stat se utilizează metoda combinată, ca variantă între metoda transcriptivă "șah" și metoda copigrafică Rur<sup>1</sup>. În cooperativele agricole și stațiunile de mecanizare se folosește metoda "maestru șah".

Metoda combinată aplicată în întreprinderile agricole de stat constă din:

- contarea direct pe documentul justificativ și gruparea acestora pe feluri de operațiuni;
- înregistrarea simultană a operațiunilor în evidența analitică și cea cronologică (note de jurnal), prin suprapunerea fișelor de conturi analitice pe notele de jurnal;
- înregistrarea sistematică în conturile sintetice, maestrul șah, ca urmare a grupării operațiunilor cuprinse în notele de jurnal;
- controlul periodic al înregistrărilor contabile cu ajutorul balanțelor de verificare - analitice și sintetice.

Această metodă de tehnică contabilă prezintă următoarele avantaje: realizarea unei evidențe analitice concomitent cu cea cronologică, ținerea evidenței la zi, cunoașterea operațiunilor economice, un control rapid și ușor al raporturilor de interdependență ale mișcărilor de valori pe conturi. Prin actualul sistem de calcul digrafic se evită trecerea repetată dintr-un registru sau dintr-o fișă în alta, asigurându-se economie de timp, material și energie.

Prezentăm o "Notă de jurnal"

NOTA DE JURNAL Nr.28

Data: 7 octombrie 197

Nr. crt.	Data	Cont co-respondent	Explicații	Simbol	Debit	Credit
31.	7.X.	410	c/v fact.nr.318			
		410	c/v fact.nr.318	200	4528	-
		200	c/v fact.nr.318	510	211	-
		410	c/v fact.nr.969	410	-	4739
		410	c/v fact.nr.3212	200	1010	-
		410	c/v fact.nr.1162	200	4513	-
		410	c/v fact.nr.402	200	2111	-
		200	c/v fact.nr.969	200	1056	-
		200	c/v fact.nr.3212,1162,402	410	-	1016
			Totalul notelor	410	-	7680

1) Această metodă a fost preconizată de Bach, în anul 1900 și perfecționată de elvețianul Rur în anul 1916.



Gruparea pe conturi sintetice a operațiunilor din nota de jurnal nr.28:

Simbolul contului		S u m e	
Debit	Credit	Debit	Credit
200		13.224	
510/01		211	
	410		13.435
		13.435	13.435

Notele de jurnal se întocmesc în două exemplare: primul, originalul (pe hîrtie subțire) la care se anexează documentele primare, iar al doilea exemplar (pe hîrtie groasă) se îndosariază, formînd jurnalul-evidența cronologică a contabilității.

(e) Graficul de evidență. Prin ele se realizează planificarea lucrărilor de evidență pe angajați. In legătură cu menirea lui Prof. Jebrak afirmă: "Munca după grafic este munca bazată pe orînduirea succesivă, calendaristică dinainte stabilită și termenele precise de intrare și prelucrare a documentelor"<sup>1</sup>.

Desfășurarea muncii după grafice asigură întocmirea și prezentarea în termen a dărilor de seamă, întărește principiul de răspundere personală a lucrătorilor, elimină eventualele supraîncărcări ale unor angajați cu lucrări de contabilitate, înlătură caracterul de ciclicitate evită paralelismul și oferă posibilitatea controlului în executarea lucrărilor.

Graficele lucrărilor de contabilitate pot lua una din următoarele forme:

- 1 - textuală (tabele);
- 2 - figurative (operograme);
- 3 - liniare (diagrame, armonograme).

1 Graficul textual (tabel) poate lua următoarea formă. fig.3

Nr. crt.	Denumirea lucrării	Cine întocmește lucrarea	Termen	Cui se predă documentul	Cine întocmește în caz de absență

Fig.3 Grafic textual

1) M.H. Jebrac, Curs de evidență industrială, E.S.L.S., București, 1952, pag. 148.



Graficele figurative (operograme), fig.4, sînt dezvoltatoarele graficelor textuale. Executarea lucrărilor se face prin săgeți sau diferite forme geometrice convenționale și care reprezintă persoane, lucrări etc.

Redăm un grafic figurativ:

Nr. crt.	Denumirea operației sau a lucrării	De unde vine documentul			Termen de execuție	Cui se predă docum.		Executarea lucrărilor în termen
		Birou	Birou plan fin.	Birou stat.		Fin	Cont	
1.	Primirea documentelor de încasare și verificarea lor.	→	→		→ Z			<sup>h</sup> 7 - 9 ✓
2.	Executarea încasărilor și plăților				Z			7 - 14 ✓
3.	Inregistrarea încasărilor și plăților în registrul de casă				Z			14-14 <sup>30</sup> ✓
4.	Inchiderea registrului de casă				Z			14 <sup>30</sup> -15 ✓
5.	Primirea statelor de retribuire și plăților	→			→ C/L ✓			3-18 a lunii ✓
6.	Intocmirea tabelului de neridicarea retribuirii și înapoierea statelor de plată				L ✓			Idem ✓
7.	Primirea, gestionarea biletelor de odihnă				C ✓			Idem ✓

Legendă: Z = zilnic; L = lunar; C = chenzinal

Fig.4 Grafic figurativ

Graficele liniare ajută la reprezentarea diferitelor mărimi și servesc la analiza volumului de lucrări.

Diagramele servesc la reflectarea unor aspecte cantitative ale proceselor de muncă, ca: ritmul operațiunilor de evidență etc.

Armonogramale. Ele servesc la fixarea într-o formă concentrată a lucrărilor de executat în cadrul unui birou sau la sectorul economic, precum și a lucrărilor de evidență din cadrul fermelor și sectoarelor de servire. Prin ele se pun față în față lucrările planificate și executate la timp.



### f) Planul de conturi

Organizarea contabilității a constituit întotdeauna o preocupare principală a teoreticienilor și specialiștilor din contabilitate. Direcțiile cercetării au fost îndreptate spre raționalizarea și normarea contabilității. Raționalizarea a condus la îmbunătățirea metodelor de tehnică contabilă iar normarea la stabilirea de reguli unitare de înregistrare în conturi, uniformizarea nomenclaturii conturilor și a procedurilor de calculare a prețului de cost, precum și la elaborarea schemelor tip de bilanț și de dări de seamă contabile.

Un pilon legat de organizarea contabilității îl constituie planul de conturi și instrucțiunile de aplicare. Incepând din anul 1972<sup>1</sup>, întreprinderile agricole folosesc un plan de conturi desprins din "Cadrul general al planurilor de conturi pentru unitățile economice", elaborat de către Ministerul Finanțelor în cadrul măsurilor de perfecționare a sistemului informațional economic.

Planul de conturi pentru întreprinderile agricole de stat păstrează principiul de clasificare și de simbolizare a sistemului zecimal. El cuprinde zece clase, iar clasele se împart în grupe, în funcție de omogenitatea conturilor. Atât clasele cât și grupele, deși simbolizate, nu au funcțiune contabilă; ele servesc numai la generalizarea și prezentarea informațiilor contabile prin bilanț.

Planul de conturi pentru întreprinderile agricole de stat prezintă unele particularități față de cele industriale. Datorită faptului că s-a organizat compartimentul "Aprovizionare, desfacere și transporturi" (A.D.T.), prin care se face aprovizionarea cu materiale și desfacerea producției, nu se folosește contul (204) "cheltuieli de aprovizionare-transport", cu toate că evidența materialelor se ține la prețul de facturare. Animalele a-  
dulte de producție și reproducție sunt considerate mijloace circulante și ca urmare ele apar în grupa 2.

În planul de conturi pentru întreprinderile agricole nu apar conturile (202 "Obiecte de inventar în folosință" și 203

1) Planul de conturi a fost aprobat de Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 69/1972.



"Uzarea obiectelor de inventar", aceasta datorită metodologiei de cuprindere a valorii obiectelor de inventar în cheltuielile de producție ale fermelor și sectoarelor de servire/o singură dată și anume la scoaterea lor din folosință. De asemenea, nu-și găsesc folosința contul 221 "Diferență de preț la produsele finite", datorită faptului că înregistrarea în contabilitate a produselor finite se face în toate cazurile la prețuri interne de decontare. La sfârșitul anului, eventualele stocuri de produse finite se constituie venituri la prețuri interne de decontare, iar mișcarea produselor finite se face prin corespondență cu contul 540 "Decontarea producției".

Datorită faptului că întreprinderile agricole nu beneficiază de împrumuturi pe bază de documente depuse spre încasare, nu se folosește contul 341 "Cont de acumulări și împrumut pe documente de decontare".

Structura organizatorică nu a impus utilizarea conturilor 520 "Cheltuieli comune" și 521 "Cheltuieli generale".

Contul 751 "Repartizarea beneficiilor" se întrebuintează pentru înregistrarea vărsămintelor din cote-părți de beneficii la buget și la organul oerarhic superior; pentru cota cuvenită fondului de asigurare numai de către complexele industriale de creștere și îngrășare a porcilor, întreprinderile avicole de stat și complexele de sere legumicole; pentru prelevările din beneficii de către I.A.S., în cursul anului; pentru rambursarea împrumuturilor privind lucrările de mică mecanizare. Deci, o folosire limitată față de industrie.

Specific agriculturii este contul 752 "Pierderi din calamități naturale" care este destinat evidenței pagubelor provocate fermelor agricole de producție de către factorii naturali și a pierderilor de animale, ca urmare a bolilor infecto-contagioase sau parazitare.

Pentru evidența cheltuielilor reclamate de combaterea bolilor și dăunătorilor la plante și animale și pentru prevenirea inundațiilor se folosește contul 513 "Cheltuieli finanțate de la buget" și contul 742 "Finanțarea acțiunilor bugetare". Nu-și găsesc folosința în întreprinderile agricole conturile 250 "Ambalaje", 251 "Bonificații la ambalaje" și 541 "Rebuturi și remanieri".



În afară de conturile de bilanț, planul de conturi cuprinde și conturi de ordine și de evidență. Cu ajutorul conturilor de ordine debitoare se evidențiază elementele de avere străină, pe care întreprinderea le-a primit de la alții în mod provizoriu și condiționat. Dintre acestea sînt:

- Mijloacele fixe luate cu chirie;
- Valori materiale primite în custodie;
- Ambalaje de restituit etc.

Conturile de evidență debitoare sînt destinate a oglindi drepturile eventuale ale întreprinderii, ca:

- Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare;
- Debitori din amenzi și penalizări pretinse etc.

Specifice sînt și conturile ce reflectă limitele de plată aprobate de către organul tutelar și anume:

- Plăți în numerar, pentru mărfuri cumpărate din fondul pieții;
- Plăți în afara sectorului socialist.

Reflectarea operațiunilor în conturile de ordine și evidență se face după principiul înregistrărilor unilaterale, adică înregistrările se fac în debitul sau în creditul contului.

O particularitate este că actualele planuri de conturi au fost concepute fără conturi de ordine, care să oglindească bunuri proprii aflate în posesie străină și fără conturi de ordine și evidență creditoare.

#### 1.5. Probleme legate de folosirea mijloacelor de calcul mecanografice și electronice

În agricultură nu și-au găsit folosire încă mijloacele mecanografice decît într-o măsură foarte mică. Predominant, se folosesc metode de prelucrare a datelor manual. Este recunoscut că: conducerea unităților agricole pentru a lua decizii are nevoie de un volum optim de informații, aceasta pentru a mări siguranța. De multe ori, ea, manifestă un apetit insatiable de date. Aceasta atrage lărgirea volumului de lucrări care, executate manual, necesită mari cheltuieli de muncă și nu asigură întotdeauna exactitatea corespunzătoare. Mai mult decît atît, volumul mare de lucrări și posibilitățile limitate ale operatorului manual, fac ca unele



informații - de mare utilitate economică - să nu poată fi obținute pe această cale. Azi, ca și în trecut, baza informațiilor o constituie contabilitatea, deoarece ea face posibilă cunoașterea fenomenelor economice.

Se afirmă că prezența calculatoarelor constituie, pentru contabilitate, o "provocare", deoarece prelucrarea datelor se face pe baza unui program, fără prezența fizică a operatorului, a putinței de luare a deciziilor datorită operațiunilor logice ce le execută calculatorul și a posibilităților aproape nelimitate de constituire a depozitelor (stocurilor) de date prin utilizarea memoriei externe. Dar folosirea calculatoarelor nu face altceva decât să înlocuiască mijloacele tradiționale de prelucrare a datelor aflate la dispoziția întreprinderilor, cu un instrument neobișnuit de puternic și rapid, care nu schimbă natura problemelor sau soluționarea lor. Prelucrarea automată a datelor contabilității este impusă ca o cerință a regularității informațiilor. Calculatorul nu aduce nimic nou. El permite să se facă mai bine și mai repede. Nu aduce nici o îmbunătățire asupra gestiunii, permite să se remedieze situațiile critice datorită volumului mare de operații și aceasta datorită tehnologiei complexe de producție. Deci, contabilitatea nu se găsește în fața unei provocări, deoarece ea este singura știință cu caracter aplicativ, care asociază și combină într-un tot organic, principiile care guvernează prelucrarea mișcărilor de valori dintr-o întreprindere prin îndoitul punct de vedere<sup>1</sup>. Orice mișcare de valori sau schimbare în modul de formare și în regimul juridic al resurselor este oferit de contabilitate prin instrumentele sale - contul și bilanțul - care oferă informații de cunoaștere atât sub aspectul materialității cât și al provenienței.

Prelucrarea mecanografică se caracterizează prin mecanizarea lucrărilor de contabilitate, pornind de la aceleași date de bază, dar înscrise pe un suport unic, cartele perforate. În cadrul ei, se execută un șir de operații, reclamând trecerea suportului de date prin diferite mașini specializate pe funcții (perforare, control perforare, sortare și tabulare). Sortarea și tabularea cartelelor se poate face oricând este necesar, putându-se obține tabele cu cifre totale pe conturi analitice, pe grupe de conturi, I.I. Agache, Locul și rolul informației contabile în economia întreprinderilor, "Analele științifice" Iași, 1974, pag. 98.



pe o perioadă de timp mai scurtă sau mai îndelungată etc. Această metodă de prelucrare a căpătat reguli precise de procedare și în care se menține încă intervenția activă a operatorului. Mecanografia constituie un pas înainte față de metodele tradiționale.

Tinând seama de organizarea producției agricole, considerăm<sup>1</sup> că se poate organiza o stație mecanografică la nivelul întreprinderii prin împărțirea mașinilor, astfel: cele de sortat și de tabulat să fie folosite la nivelul întreprinderii, iar cele de perforat și de control cartele, de către ferme și sectoare de deservire.

După părerea noastră la întreprinderile agricole s-ar putea organiza stații de evidență mecanizată, care să deservescă cooperativele agricole de producție, stațiunile de mecanizarea agriculturii și alte unități economice dintr-o anumită rază teritorială. Constituirea unor asemenea stații ar oferi o serie de avantaje. În primul rând s-ar exploata rațional mașinile.

Legat de folosirea calculatoarelor electronice<sup>x</sup>, arătăm că ele vor asigura unităților agricole un grad mai mare de stabilitate. Se observă o rezistență a întreprinderilor mici în prelucrarea automată, pe când în unitățile mari apare reversul, manifestând interes pentru unele probleme de control a producției, aprovizionării, contabilității etc. În unitățile mari, care s-au avântat în folosirea ordinatoarelor, funcția de prelucrare electronică a datelor apare ca o entitate organizatorică, cu putere și prestigiu, întrucât asigură o regularitate informațiilor reclamate de conducerea întreprinderilor.

1) I. Agache, Probleme ale mecanizării muncii de evidență și calcul în agricultură, Evidența contabilă, nr. 8, 1963, pag. 19.

x) În vorbirea curentă mașinile electronice sunt denumite fie calculator, fie computer, fie ordinator, fie creier electronic, fie mașini digitale etc. Este același lucru. Varietatea denumirilor datorându-se limbii de proveniență. Etimologic termenul provine de la latinescul (calcul) care înseamnă piatră (se știe că romanii foloseau pietricelele pentru efectuarea calculilor). Englezii folosesc termenul de computer (verbul to compute înseamnă a calcula, a socoti, a estima). Denumirea de ordinator este din limba franceză, care înseamnă a pune în ordine în ceva, sau persoană care conferă cuiva un ordin ocloziastic. Mașină digitală (Digitus ceea ce în latinește înseamnă deget).



Investigînd conducerile unor întreprinderi agricole de dimensiuni mici și mijlocii, acestea au dat răspunsuri foarte variate și anume:

- este prea scump și nu este rentabil;
- întreprinderea este prea mică;
- metoda actuală de tehnică contabilă ne satisface;
- insuficient de informați.

Cercetînd dorințele organelor de decizie<sup>1</sup> în legătură cu necesitatea informațiilor, a reieșit următoarea situație, pe care o redăm sinoptic în tabelul de mai jos:

Tabelul nr.1

Răspunsurile organelor de conducere

Unitățile cercetate	Nr. unit.	Contab. analit.	Producție	Stocuri	Desfac.	Statist.
I.A.S.Iași	2	0,50	0,20	0,10	0,08	0,12
I.A.S.Botoșani	3	0,45	0,10	0,20	0,15	0,10
I.A.S.Vaslui	1	0,68	0,10	0,12	0,03	0,07

Datele din acest tabel sînt semnificative. Ele indică principalele utilizări pe care le doresc în perioada actuală sau viitoare. Totuși se remarcă preferința unor unități pentru folosirea minicalculatoarelor și pentru serviciile Centrelor teritoriale de calcul electronic.

Or, este recunoscut că în perioada 1971-1975 s-au creat condițiile pentru a se folosi calculatoarele electronice în economie, prin ample acțiuni de raționalizare și de adaptare a actualului sistem informațional la cerințele prelucrării automate a datelor. Se va trece, de asemenea, la proiectarea și implementarea sistemelor de conducere cu mijloace automatizate în circa 400 de unități economice, în ramurile de bază ale economiei naționale, elaborarea proiectelor de sisteme funcționale și de conducere operativă și începerea organizării Băncii centrale de date și primele legături de teleprelucrare în economie, urmînd să funcționeze în 1976 peste 80 de centre teritoriale de calcul electronic.

De aceste avantaje oferite de tehnica prelucrării datelor trebuie să beneficieze și unitățile agricole. În perioada 1976-1980 numărul unităților care vor beneficia de serviciile Centrelor teritoriale vor fi la circa 1.000. După anul 1980 urmează

1) I. Agache, Probleme ale perfecționării sistemului informatic și de conducere în agricultură, Cercetări agronomice, 1975.



să se realizeze, treptat, sistemul informatic național, prin interconectarea la diferite nivele, a sistemelor și subsistemelor de conducere cu mijloace de automatizare funcționale. Sistematisat, aceasta s-ar prezenta, fig.5, astfel:

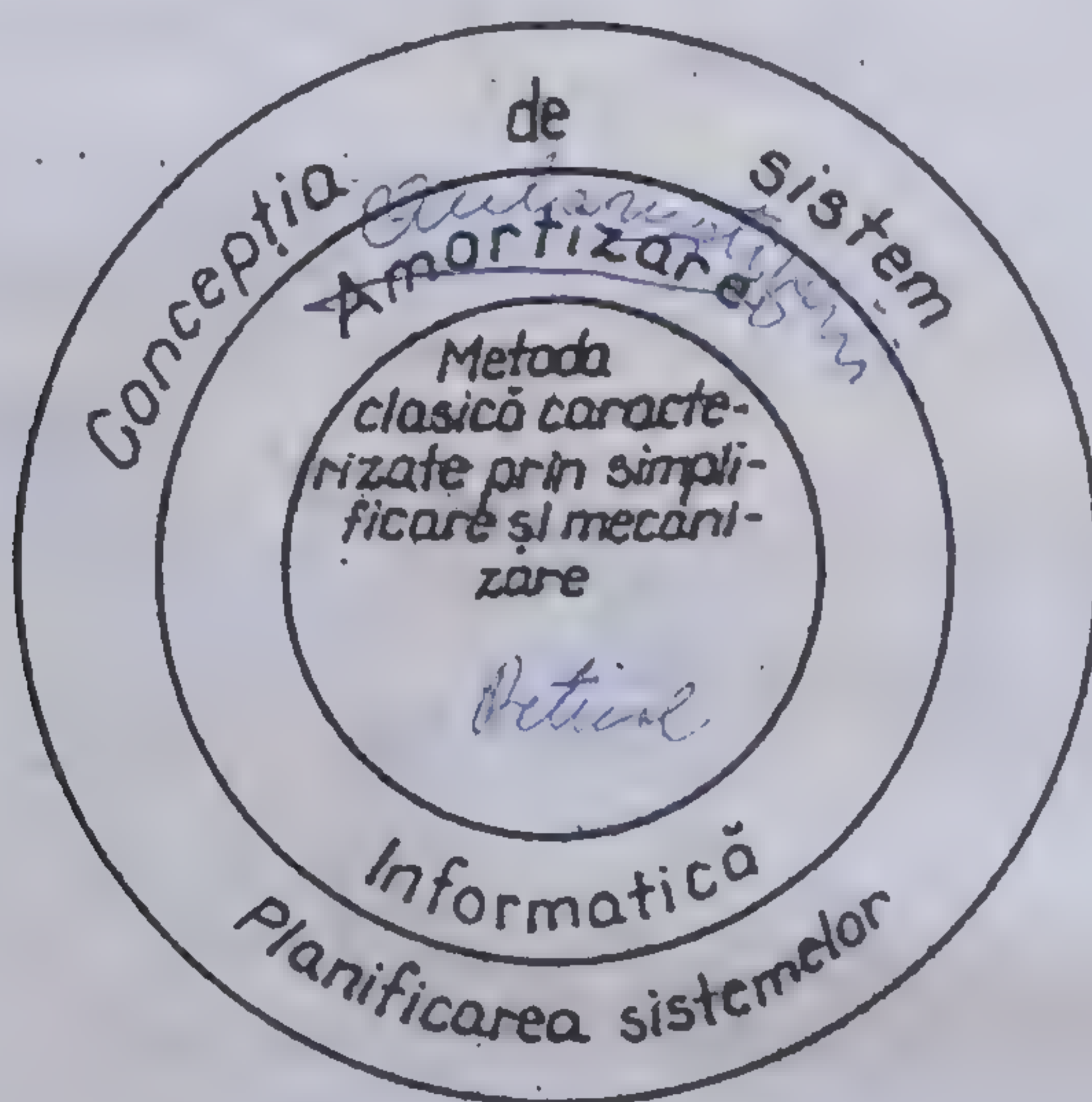


Fig.5. Evoluția perfecționării sistemului informațional

Dacă cercul interior arată stadiul actual, caracterizat prin folosirea metodelor clasice, cu tendință de raționalizare și mecanizare, cercul al doilea arată calea automatizării și informării. Cercul din exterior merge către conceptia de sistem, adică ansamblul de elemente aflate în interacțiune efectivă sau potențială și care poate fi identificat social-economic. La nivelul întreprinderii, un sistem cuprinde mai multe subsisteme: elaborarea și desfășurarea planurilor economice și financiare; elaborarea tehnologiei, programarea producției și urmărirea ei operativă; aprovizionarea tehnico-materială; desfășurarea producției, cercetarea și documentarea tehnico-economică și științifică etc.

Sistemul de informatică și conducere pentru agricultură constituie un ansamblu integrat de mijloace și metode moderne de culegere, prelucrare, analiză și transmitere pe toate treptele organizatorice de la unitățile agricole și pînă la organe-



le centrale, în vederea conducerii unitare a întregii activități îndrumate și coordonate de către minister. Sistemul de informații și conducere a agriculturii se integrează în sistemul național de informatică și conducere.

Așa cum am mai arătat, unele conducări de unități agricole au manifestat interes și aceasta justificat, de a se folosi mașinile electronice de contabilizat și facturat Felix F.C.15 și Felix F.C.30. Mașinile electronice Felix F.C.15 dispun de un perforator de bandă, perforator ce lucrează concomitent cu mașina propriu-zisă, putând transpune prin perforații, pe bandă de hîrtie, atît în cifre, cît și în text. Astfel se mărește posibilitatea de folosire și de prelucrare a datelor la un centru teritorial de calcul electronic. Ea are marele avantaj că lucrează pe baza unui program interschimbabil. Acest lucru asigură flexibilitatea și un grad avansat de automatizare în timpul funcționării<sup>+</sup>.

Banda perforată poate fi prelucrată pe alte căi: calculator, transferată sau convertită pe cartele perforate sau prelucrată pe alte echipamente de prelucrare a datelor (FRIDEN - 5610).

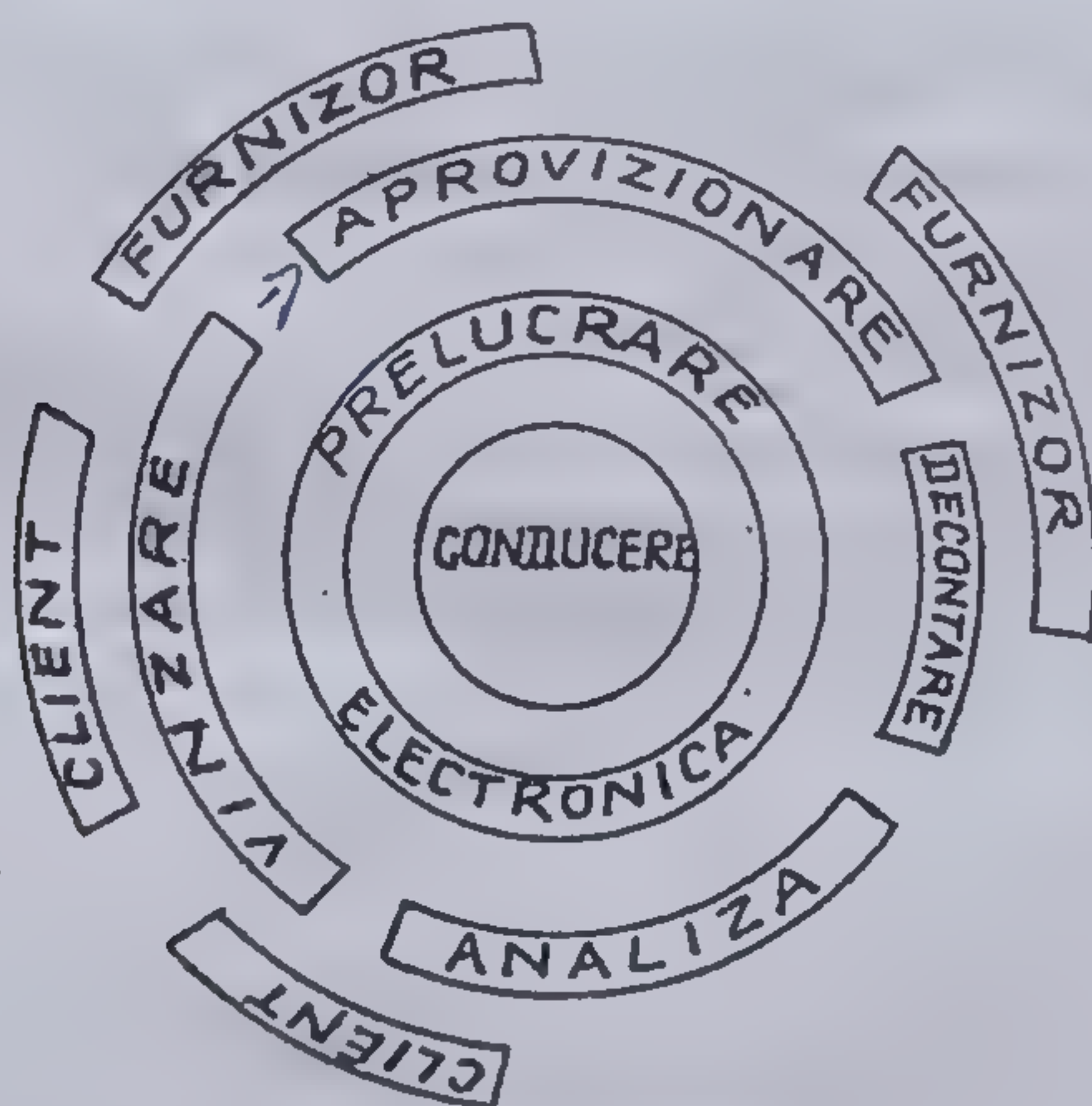


Fig.6 Locul prelucrării datelor în sistemul proceselor economice din unitățile agricole

<sup>+</sup>) Perforarea datelor se face în coduri pentru 5, 6, 7 sau 8 canale cu ajutorul perforatorului de bandă P-15.



Folosirea mijloacelor de calcul automatizate, a perifericelor la unitățile agricole și prelucrarea în continuare a datelor la Centrele teritoriale de calcul electronic, va asigura o informație pertinentă, exactă, completă, necesară, recentă și economică care va mări mult siguranța luării deciziilor.

Pornind de la sistemul de organizare a agriculturii, avansăm unele opinii privind sistemul informațional integrat. Apreciam că la Consiliul Suprem al Dezvoltării Economice Sociale (C.S.D.E.S.) să-și găsească locul Banca centrală de date, aceasta deoarece acestuia îi revine sarcina de a cunoaște realitățile și legitățile dezvoltării sociale, în vederea adoptării celor mai corespunzătoare măsuri pentru progresul neîntrerupt al patriei noastre<sup>1</sup>.

2 Pentru creșterea operativității în culegere, prelucrarea și transmiterea informațiilor și implicit a dialogării, apreciem înființarea de bănci de date la nivelul organelor de sinteză economică (C.S.P., D.C.S.) bănci, comitete executive, ministere, C.T.C.E. etc., care împreună cu viitoarele centre de calcul din unitățile agricole, vor fi interconectate în viitorul nu prea îndepărtat cu sistemul național de prelucrare automată a datelor<sup>2</sup>. Există toate condițiile deoarece producem mașini electronice de birou și calculatoare de tip Felix C 256, inclusiv echipamente periferice. Pentru dezvoltarea de noi tipuri de mijloace de calcul și elaborarea de noi programe (software) a fost creat Institutul integrat de prelucrare a datelor. Sistemul național de prelucrare automată a datelor se va face modular, pe trepte, organizatorice, pentru a asigura culegerea de date operative legate de executarea planului, respectiv de control al îndeplinirii acestuia și de luare în timp-utile a deciziei de reglare a eventualelor fenomene perturbate.

Băncile de date de la organele de sinteză economică și Banca centrală de date din cadrul C.S.D.E.S. vor dispune de existența unor baze de date, care nu sînt altceva decît o colecție de informații memorate pe suporturi magnetice, astfel încît să se a-

1) Vezi N. Ceaușescu, Raport la cel de al XI-lea Congres al P.C.R. E.P., 1974, p.80.

2) Hotărîrea C.C. al P.C.R. cu privire la perfecționarea sistemului informațional economic-social, E.P., 1972.



sigure unicitatea informațiilor, accesul rapid și actualizarea cu informații noi. Deci, băncile de date vor cuprinde mai multe baze de date, care, împreună cu sistemul de programare, permit gestionarea datelor din toate bazele de date, constituind așadar Sistem de gestiune a băncii de date (S.G.B.D.). Prin SGBD se realizează funcțiile de definire a datelor, de creare, de actualizare, de integrare și de administrare a datelor.

Legătura dintre băncile de date cu Banca centrală de date (C.S.D.E.S.) și cu executanții producției sociale, care beneficiază de serviciile C.T.C.E. se va face în regim conversațional displayuri de interogare cu imprimare recopietoare de ecran, cu și grupat fie pe stații terminale formate dintr-un cititor de cartele, o imprimantă și o consolă de operare, fie echipament "ONLINE" local al calculatorului, să dispună de un sistem de securitate evoluat, prin care să se asigure accesul diferențiat al utilizatorilor la diverse categorii de informații și să permită comunicarea în limbajul de largă utilizare COBOL.

Am conceput sistemul informatic și de conducere integrat, pe diferite nivele, în funcție de osatura metodologiei de planificare deoarece fiecare nivel are sarcina de control, de apreciere a funcționării activității economico-financiare, de a pregăti intervențiile și de a acționa în acele domenii, unde pot apărea momente critice. Dar, aceasta obligă la stabilirea unui sistem de indicatori și a unor fluxuri informaționale care să satisfacă deplin cerințele centralismului democratic, unicitatea și caracterul științific al acestora. Redăm sintetic schema sistemului integrat (fig.7).

Proiectul astfel conceput satisface ciclul: informație-analiza-variante-decizie-acțiune-informație pe verticală (fermă, întreprindere, trust, departamente, organ de sinteză); asigură legătura informațională între toate nivelurile de conducere - informație pe orizontală - Trust-I.A.S. - D.G.A.I.A); circulația informațională se face în ambele sensuri, vizând atât cerințele curente cât și cele de perspectivă; se înlesnește un flux informațional teritorial (D.G.A.I.A. și Trust I.A.S.); asigură informarea între toți factorii interesați (organul de comandă, C.S.D.E.S., factorii de sinteză și unitățile agricole).

1) Vezi I. Agache, Probleme legate de perfecționarea sistemului informațional în agricultură.



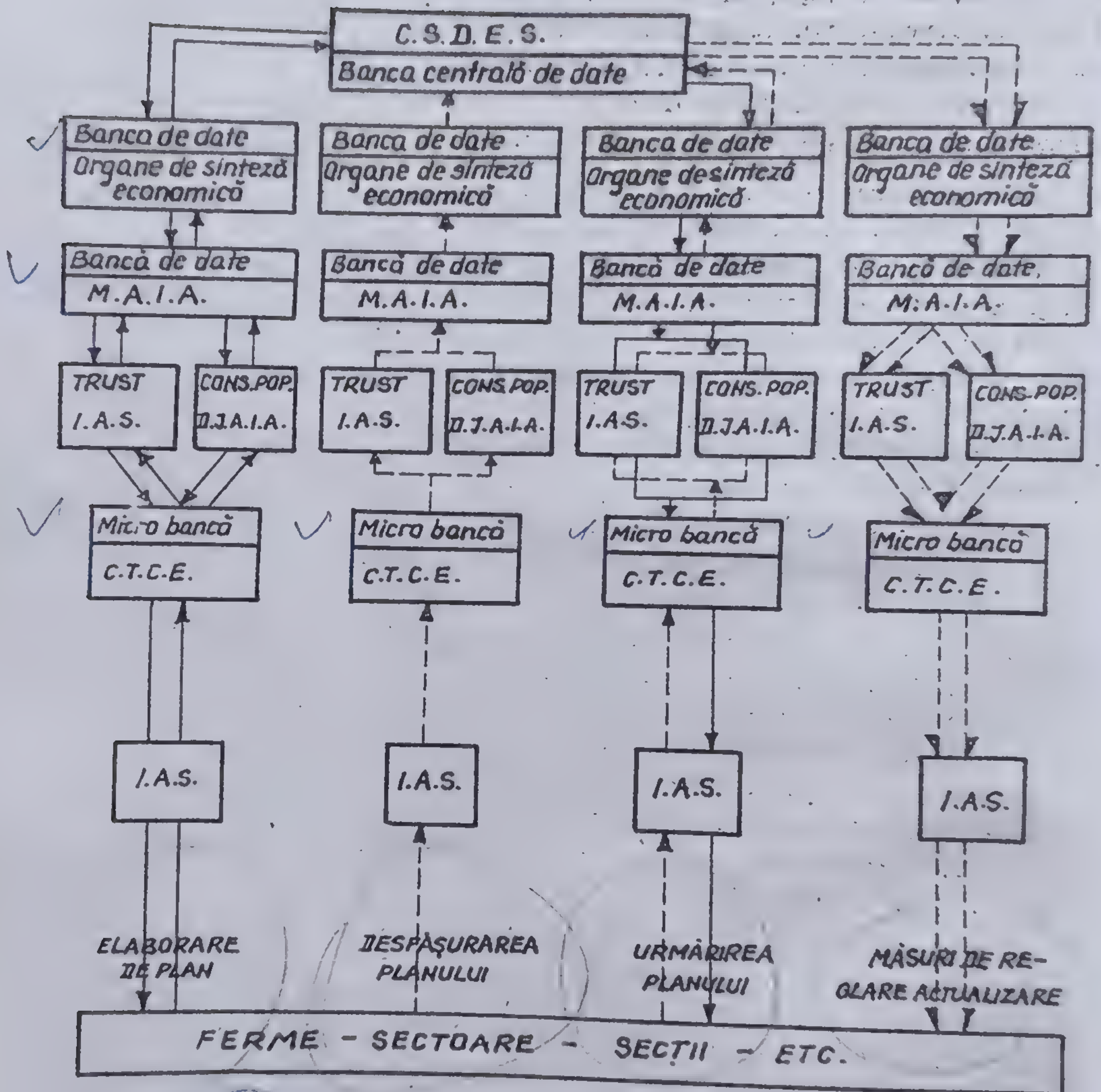


Fig.7. FLUXURILE INFORMAȚIONALE IN CONDIȚIILE SISTEMULUI INTEGRAT



## C A P I T O L U L II

### CONTABILITATEA MIJLOACELOR FIXE

#### 2.1. Probleme de bază ale contabilității mijloacelor fixe

Dezvoltarea producției agricole este condiționată de existența mijloacelor de muncă. În contabilitate o mare parte din mijloacele de muncă se numesc mijloace fixe aceasta datorită practicii economice și normelor metodologice<sup>1</sup>. Sînt considerate mijloace fixe numai acelea care participă la mai multe cicluri de producție, a căror valoare unitară de inventar este mai mare de 500 lei și o durată de întrebuințare mai mare de un an. Deci, noțiunea de mijloace de muncă este mai largă, ceea ce înseamnă că în contabilitate nu toate mijloacele de muncă sînt considerate mijloace fixe.

Nu fac parte din categoria mijloacelor fixe: unelte mari de cîmp cu o durată mai mare de un an și cu o valoare mai mică de 500 lei (pluguri trase de animale, prășitoare, grape, tăvălugi etc); cărțile ce formează biblioteca tehnică și animalele de producție și reproducție, animalele tinere și la îngrășat etc. Sînt asimilate mijloacelor fixe investițiile efectuate pentru amenajarea lăcurilor, bălților, iazurilor, terenurilor etc. și investiții efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie.

Mijloacele fixe privite sub aspectul evidenței, destinației și a formei lor materiale s-au grupat, în I.A.S. în cele nouă categorii, care corespund celor legiferate la nivelul economiei naționale: 1. clădiri; 2. construcții speciale; 3. mașini de forță și utilaje energetice; 4. mașini, utilaje și instalații de lucru; 5. aparate și instalații de măsurare, control și reglare; 6. mijloace de transport; 7. animale; 8. plantații; 9. unelte, accesorii de producție și inventar gospodăresc. Această grupare stă la baza organizării contabilității mijloacelor fixe.

Mijloacele fixe mai pot fi clasificate și din punct de vedere a apartenenței în: 1. mijloace fixe proprii; 2. mijloace fixe închiriate.

Mijloace fixe proprii sînt cele aflate în dotare, pe cînd cele închiriate apar în folosință temporară de la terți, pe o

<sup>1</sup>) M.P., Norme metodologice privind contabilitatea unităților economice, București, 1971, p.22.



perioadă limitată. Pentru mijloacele fixe proprii se calculează și se varsă amortizare, iar pentru cele închiriate se plătește o chirie la nivelul amortizării.

Pornind de la activitatea specifică pe care o desfășoară, mijloacele fixe se mai pot clasifica în: 1. Mijloace fixe care participă nemijlocit în procesul de producție, cum sînt tractoarele și mașinile agricole, autocombine, moara cu ciocănele, cultivate-toare, mașini de curățat, sortat semințe, tocătoare de fibroase; 2. Mijloace fixe care asigură condiții desfășurării producției cum sînt: construcții speciale (zootehnice, ateliere, magazii etc), clădiri (clădiri administrative și social culturale etc); 3. Mijloace fixe aparținînd sistemelor de irigații, care prin natura și destinația lor deservește acest proces; 4. Mijloace fixe din sectorul activității industriale (utilaje pentru vinificație, prelucrarea legumelor și fructelor, prepararea furajelor, incubatoare etc); 5. Plantații pe rod (meri, peri, nuci, vie etc); 6. Animale de muncă (cabaline, bovine etc).

Această grupare satisface cerințele cunoașterii locului de folosire, caracterul lor mobil sau nemobil și participarea lor în procesul de producție. Unele din ele nu numai că participă nemijlocit la procesul de producție agricolă, dar constituie elementul principal de la care se obține producția. Deci sînt supuse proceselor biologice de creștere și dezvoltare (pomi fructiferi, ville pe rod, animalele din categoria mijloacelor fixe etc) spre deosebire de tractoare și mașinile agricole care sînt acționate de om.

Mijloacele fixe sînt evaluate în contabilitate la valoarea de inventar, numită și valoare inițială, care corespunde cheltuielilor efectuate pentru cumpărarea sau crearea acestora, inclusiv cele ocazionate de transportul și instalarea lor. Valoarea inițială apare uneori ca o mărime eterogenă, deoarece ea este legată de perioadele de achiziție, de crearea sau de intrarea în funcțiune a mijloacelor fixe. Pe baza valorii inițiale sau de inventar se calculează amortizarea. Mărimea valorică eterogenă impune la anumite perioade calcularea valorii de înlocuire, respectiv de estimare a mijloacelor fixe la valoarea de reproducere în condițiile mereu schimbate ale producției, datorită creșterii productivității muncii, modificării de preț etc. Stabilirea va-



lorii de înlocuire asigură la un moment dat evaluarea uniformă a mijloacelor de muncă produse în perioade diferite. Cu cât momentul determinării valorii de înlocuire este mai îndepărtat de momentul determinării valorii inițiale, cu atât, este mai mare diferența dintre ele.

Contabilitatea mai oferă, ca urmare a folosirii mijloacelor fixe valoarea rămasă și valoarea reziduală. Valoarea rămasă corespunde valorii inițiale sau de inventar sau a celei de înlocuire a mijloacelor fixe minus uzarea sau amortizarea. Această diferență reprezintă valoarea pe care mijloacele fixe nu au transmis-o asupra noilor produse. Valoarea rămasă este și un indicator principal care permite cunoașterea stării reale a mijloacelor fixe în funcțiune. El apare în bilanț în grupa "A" activ.

Valoarea reziduală apare ca urmare a materialelor, pieselor de schimb obținute în urma casării unui mijloc fix, ajuns la limita de folosință. Aceste materiale se exprimă în contabilitate la prețul de valorificare.

Necesitatea de calcul a amortizării, a impus ca în economia întreprinderilor să se stabilească și valoarea medie anuală. Ea corespunde valorii de inventar (V.i) și a timpului de folosire în luni (Nr. 1.f.) Practic valoarea medie se obține prin aplicarea relației:

$$\frac{V.i \times Nr.1.f.}{12}$$

În contabilitate valoarea de inventar sau de înregistrare se poate modifica în condițiile: 1. executării unor lucrări suplimentare cu scopul modernizării sau îmbunătățirii funcționale a mijloacelor fixe; 2. reevaluării mijloacelor fixe pe baza Hotărîrii Consiliului de Miniștri; 3. casării parțiale; 4. corectării valorii ca urmare a unor erori în evaluarea mijloacelor fixe. Orice modificare în estimarea mijloacelor fixe se va face numai cu aprobarea Departamentului I.A.S.

## 2.2. Organizarea contabilității mijloacelor fixe

Contabilitatea mijloacelor fixe se organizează astfel, încît să satisfacă următoarele cerințe: 1. cunoașterea existenței mijloacelor fixe pe locuri de folosință; 2. asigurarea controlului gestiunii mijloacelor fixe; 3. Calcularea exactă a amortizării și



includerea acestora în cheltuielile de producție. În îndeplinirea acestor cerințe, întreprinderile agricole de stat au obligația:

- consemnarea în documente primare a operațiunilor legate de mișcarea mijloacelor fixe și amortizarea acestora;

- organizarea unei evidențe tehnic-operative a mijloacelor fixe pe locuri de folosință (ferme, sectoare, secții etc);

- înregistrarea în contabilitate, pe baza documentelor, a operațiilor referitoare la mișcarea mijloacelor fixe, care se face centralizat la nivelul I.A.S.

Dat fiind că documentele primare se întocmesc corespunzător modalității de intrare și ieșire a mijloacelor fixe, vom prezenta operațiile în strânsă legătură.

Intrarea mijloacelor fixe pe calea dotării și investițiilor se reflectă în contabilitate pe baza: "Procesului-verbal de recepție", care se folosește în condițiile când mijloacele fixe nu necesită montaj sau probe tehnologice; "Procesului-verbal de recepție preliminară" în cazul acelor utilaje care necesită montaj, dar nu necesită probe tehnologice (clădiri și construcții speciale); "Procesului-verbal de recepție a punerii în funcțiune", pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și pentru clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice.

Pentru obiectele de construcții complexe, în componența cărora se includ mijloace fixe independente, procesul verbal de recepție a punerii în funcțiune trebuie să cuprindă, caracteristicile tehnice, accesoriile și valoarea fiecărui obiect de evidență, care compune obiectul complex pus în funcțiune.

Ieșirea mijloacelor fixe are loc, în genere prin casarea sau lichidarea, care se face atunci când ele ajung la limita de întrebuințare, respectiv la îndeplinirea duratei normale de folosință, în cazuri de calamități naturale și trecerii lor în categoria mijloacelor circulante. Casarea mijloacelor se face numai cu aprobarea organului tutelar, după ce în prealabil s-a întocmit "Specificatia privind mijloacele fixe propuse spre casare". Acest document se întocmește de mecanicul șef, energeticul șef sau alți angajați desemnați de conducerea întreprinderii.



"Procesul-verbal de casare a mijloacelor fixe sau casare a mijloacelor fixe sau casare a mijloacelor materiale", servește ca document de constatare a îndeplinirii condițiilor de casare, de aprobare a casării, precum și ca document de consemnare în contabilitate și în evidența operativă a casării efective. Pe baza acestui document se înregistrează și materialele, piesele de schimb obținute și predate la magazie.

Condițiile concrete ale desfășurării producției conduc la operațiuni de transferare a mijloacelor fixe. Transferarea mijloacelor fixe se face numai pe baza dispoziției scrise a organului tutelar, iar la întreprindere se consemnează în documentul "Proces-verbal de predare-primire a mijloacelor fixe transferate". Acest înscris folosește drept bază de justificare a operațiunii de transfer și totodată ca act de înregistrare în contabilitate. El servește pentru cel care primește, ca document de intrare, iar pentru cel care predă, ca atestat pentru ieșire.

În cadrul întreprinderii pot interveni și mișcări interne de mijloace fixe, de la o fermă la alta, de la un sector de servire la altul de la o fermă la un sector de servire și invers. Documentul utilizat pentru consemnarea mișcărilor interne este "Bonul de mișcare a mijloacelor fixe", care este un act de dispoziție a directorului I.A.S., dar care devine document justificativ după efectuarea operațiunilor de mișcări. Numai pe baza lui se fac înregistrările în contabilitate.

Pentru desfășurarea activității de producție pot interveni și operații de închiriere de mijloace fixe. Această acțiune se realizează pe baza unui "Contract de închiriere" sau "Proces-verbal de închiriere". Întrucât se întocmește de întreprinderea proprietară (deținătoare a mijlocului fix) și unitatea care primește cu chirie aceste documente servesc la înregistrarea în contabilitate ca document de ieșire și respectiv de intrare.

Gestiunea economică, cunoașterea existenței lor pe locuri de folosință reclamă o evidență operativă la ferme și organizarea unei contabilități analitice a mijloacelor fixe. Aceasta impune ca fiecare mijloc fix să fie considerat obiect de evidență. Prin obiect de evidență sau de inventar, înțelegem un lucru sau un complex de lucruri care formează un tot unitar și a căror părți constitutive sînt indivizibile și delimitate de celelalte prin



isolarea lor în spațiu, cât și prin folosirea lor independentă. Fiecărui obiect de evidență i se atribuie un număr de inventar. El se acordă în momentul intrării în întreprindere (exclusiv cele luate cu chirie), care se înscriu în registrul pentru contabilitatea analitică a mijloacelor fixe. Numărul de inventar atribuit va fi menționat în toate documentele care privesc mijlocul fix și el rămâne neschimbat pe toată existența sa în cadrul aceleiași întreprinderi.

În condițiile ieșirii mijloacelor fixe, numerele de inventar acordate rămân libere până la o nouă numerotare, când se întocmește un nou registru. S-a acreditat ca numerele de inventar să se formeze după metoda seriilor succesive, păstrând codificarea stabilită în "Clasificația analitică a mijloacelor fixe, astfel:

- prima cifră reprezintă categoria din care face parte mijlocul fix;

- a doua cifră grupa mijloacelor fixe;

- a treia cifră subgrupa mijloacelor fixe. De exemplu:

- 1. Clădiri;
    - 10. Clădiri industriale;
    - 11. Clădiri agricole;
    - 111 Clădiri pentru cabaline și taurine;
    - 112 Adăposturi pentru porcine și ovine;
    - 113 Adăposturi pentru păsări și animale mici.

- ultimele trei cifre reprezintă seria de numere de ordine a fiecărui obiect de inventar care intră în aceeași categorie de mijloace fixe.

De exemplu, la categoria I-a "Clădiri" -111 Clădiri pentru cabaline și taurine - se atribuie numere de inventar sau serii de ordine de la 001-999;

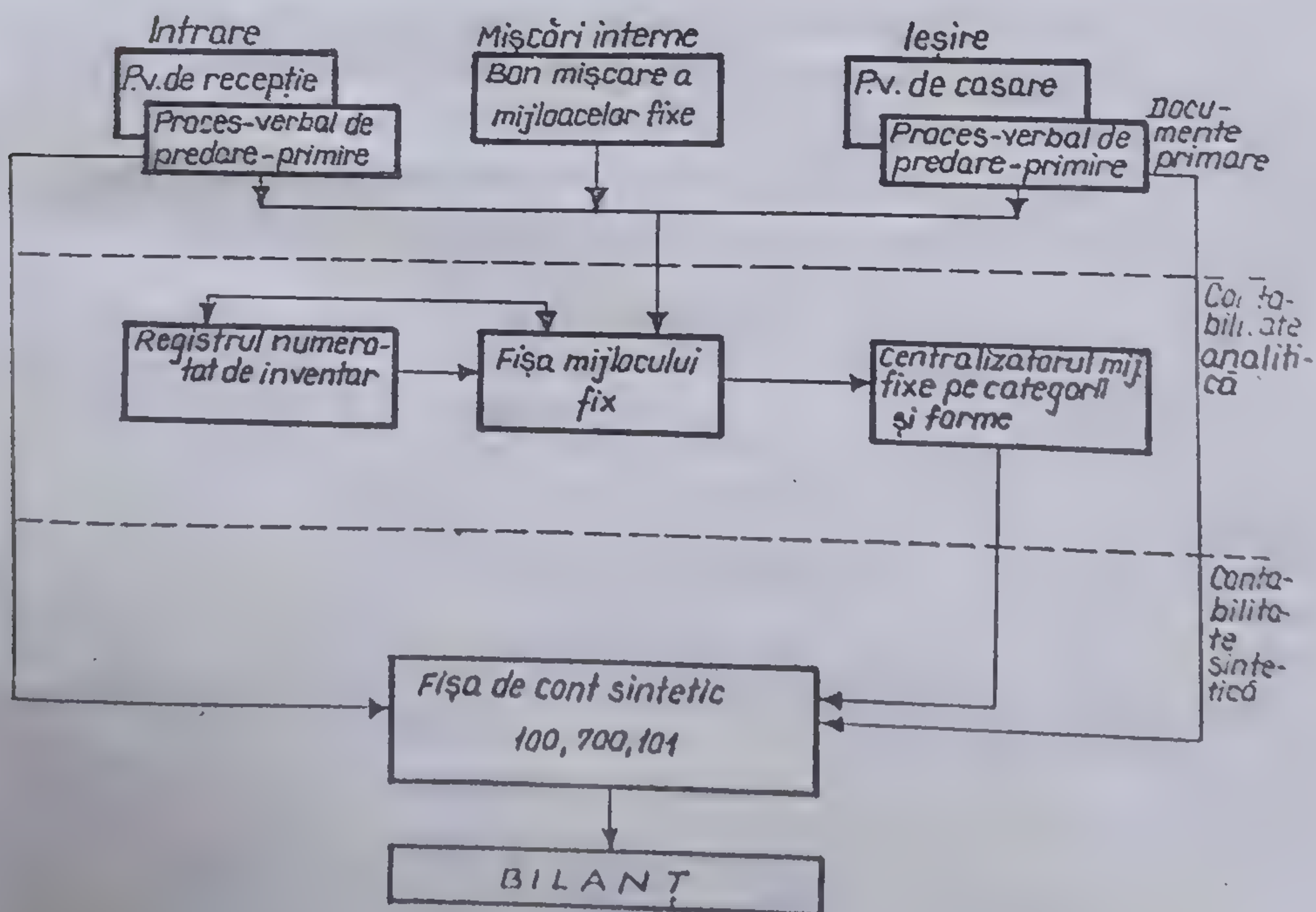
În cazul când mijlocul fix este format dintr-un complex de obiecte, care laolaltă formează un tot unitar, pe fiecare obiect component se va indica numărul atribuit. În acest caz se va folosi pe lângă numărul de inventar respectiv și numere suplimentare, care oferă posibilitatea numerotării părților componente ca de exemplu: 111.001/1; 111.001/2; 111.001/3 etc.



Numerele de inventar atribuite mijloacelor fixe la intrarea lor, se imprimă direct pe obiect ou vopsea prin pansonare sau prin ștanțare pe o plăcuță, ce se fixează pe ele. Este indicat ca pe plăcuță să apară imprimate și inițialele întreprinderii, aceasta pentru a cunoaște apartenența.

Contabilitatea analitică a mijloacelor fixe se organizează pe categorii de mijloace fixe și în cadrul acestora pe obiecte, precum și pe locuri de folosință. În acest sens se folosește "Fișa mijlocului fix" iar la nivelul fermelor, sectoarelor de servire se utilizează "Registrul pentru evidența mijloacelor fixe". Fișele mijloacelor fixe se păstrează la contabilitate, și sînt sortate pe categorii de mijloace fixe în ordinea codurilor din "Clasificarea fondurilor fixe". În cazul casării sau ieșirii prin transfer, fișele se scot din cartotecă și se păstrează separat.

Esențial în organizarea contabilității mijloacelor fixe este că circuitul documentelor primare să fie astfel conceput încît să permită înregistrarea la timp și completă a tuturor proceselor (Fig.8).





Deoarece mijloacele fixe suferă pe perioada de folosință modificări în valoarea lor, în contabilitate se folosesc pentru a exprima, după caz, următoarele conturi: 100 "Mijloace fixe", 700 "Fondul mijloacelor fixe", 806 "Împrumuturi pentru mijloace fixe", 101 "Uzura mijloacelor fixe".

În contabilitate, intrarea de mijloace fixe, indiferent calea (dotare, investiții, transfer, închiriere) se înregistrează în debitul contului 100 "Mijloace fixe", ca o sporire de mijloace economice și concomitent, în creditul contului 700 "Fondul mijloacelor fixe" ca o sporire echivalentă a resursei de acoperire a acestora, sau prin creditul contului 806 "Împrumuturi pentru mijloace fixe" în cazul când mijloacele fixe puse în funcțiune sînt finanțate din credite pentru mica mecanizare acordate de bancă.

Majoritatea fondului mijloacelor fixe se face pe măsura rambursării împrumuturilor.

În condițiile intrării de mijloace fixe prin transfer, are loc înregistrarea uzării transmise, care se reflectă în creditul contului 101 "Uzura mijloacelor fixe".

Ieșirea mijloacelor fixe se face prin casare, transfer și darea cu chirie. Casarea mijloacelor fixe se realizează după ce s-a acordat aprobarea de către organul tutelar.

Înainte de a se arăta casarea mijloacelor fixe consider să prezint sintetic în fig.9 contabilitatea mijloacelor fixe.

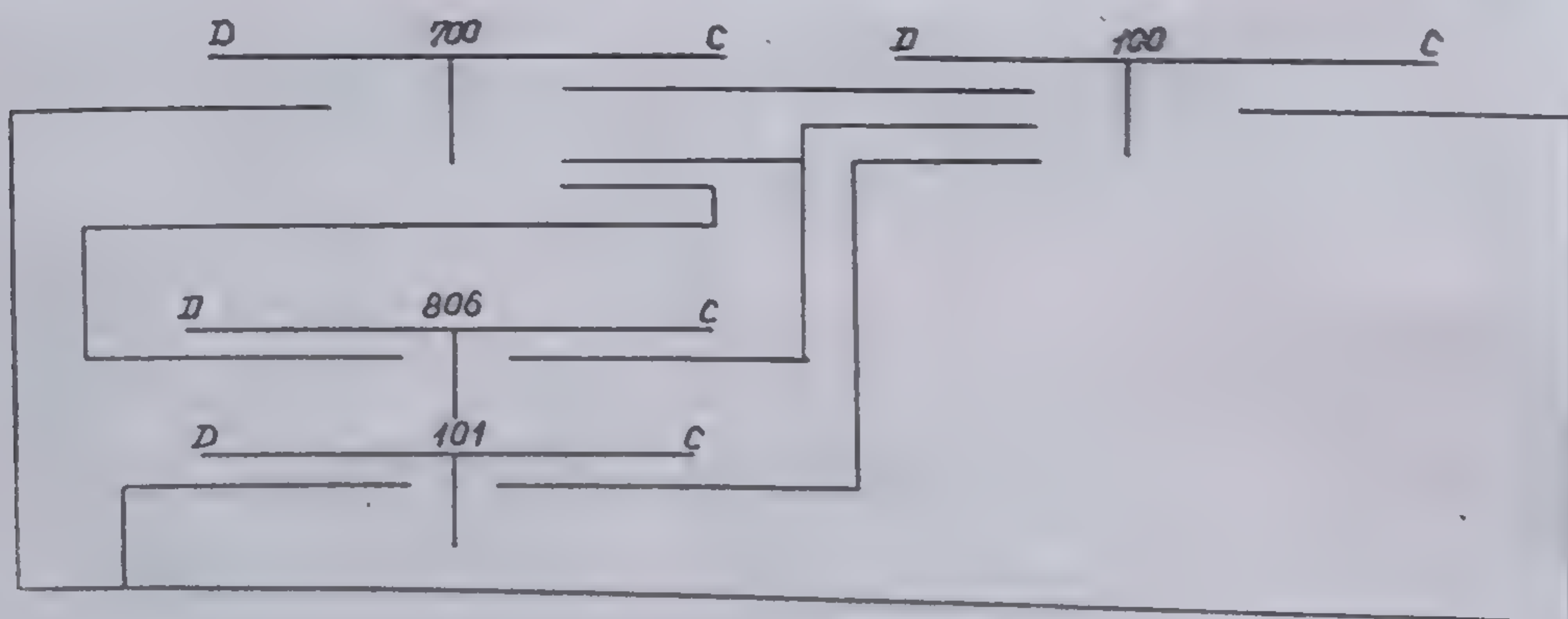


Fig.9 Reflectarea în contabilitate a mișcărilor de mijloace fixe



În contabilitate, lichidarea unui mijloc fix este însoțită de operații de calcul și de evidență, ca: 1. stabilirea valorii rămasă de amortizat; 2. reflectarea ieșirii mijlocului fix casat; 3. cheltuielilor legate de casare; 4. stabilirea rezultatelor; 5. regularizarea diferențelor.

La scoaterea din funcțiune a unui mijloc fix se va avea în vedere satisfacerea celor două deziderate: de ordin tehnic, legat de pierderea capacității de producție (randament) și economic, determinat de valoarea reparațiilor capitale și respectiv, înlocuirea mijlocului fix (rentabilitatea). Fermele vor opera ieșirea în "Registrul pentru evidența mijloacelor fixe".

Lichidarea mijlocului fix, în contabilitate, se înregistrează în debitul contului "Uzura mijloacelor fixe" și în creditul contului "Mijloace fixe" ca urmare a reducerii de mijloace economice.

În ipoteza în care întreprinderea nu recuperează prin amortizare întreaga valoare a mijlocului fix până la data casării, diferența de amortizat se înregistrează pe conturile de producție, în anul scoaterii din folosință, iar dacă valoarea este mare se înregistrează la contul "Cheltuieli anticipate", care urmează a se delimita pe ani.

Practic, casarea reclamă efectuarea unor cheltuieli de demolare, demontare, transport, care se înregistrează fie la contul 510 "Cheltuielile activităților auxiliare", atunci când lichidarea se face de sectorul mecanic al întreprinderii sau la contul 500 "Cheltuielile producției de bază" când casarea are loc la nivelul fermelor. Închiderea conturilor de cheltuieli legate de casarea mijloacelor fixe, precum și a evidențierii materialelor recuperate și a rezultatelor obținute, se face prin intermediul contului 701 "Fondul mijloacelor circulante", analitic o3 "Cheltuieli și recuperări din casarea mijloacelor fixe". Exemplificăm: Se casează un mijloc fix în valoare de 70.000 lei, a cărui valoare s-a amortizat. Cu demontarea lui se fac următoarele cheltuieli: retribuirea angajaților lei 2.000 și materiale 800 lei. Din casarea lor rezultă materiale în valoare de 6.000 lei. (fig.10)



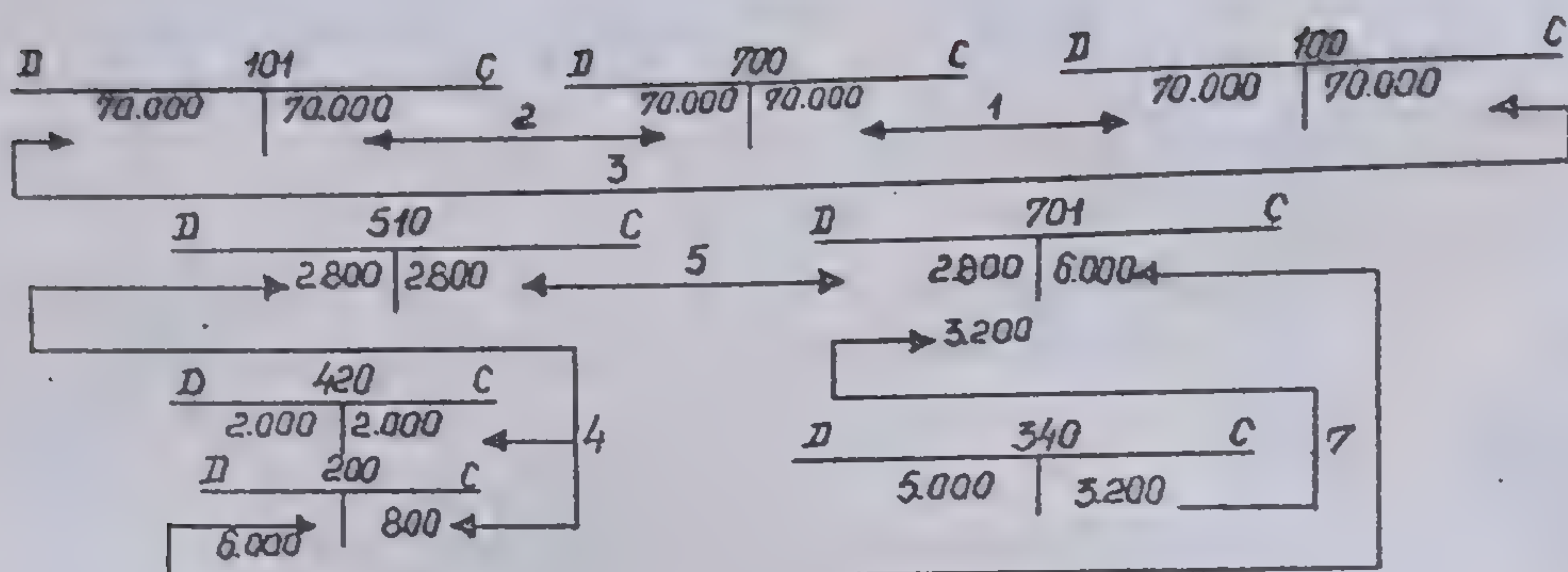


Fig.10 Reflectarea în conturi a casării mijloacelor fixe

În ipoteza în care cheltuielile cu casarea sînt superioare recuperărilor (cazul invers), întreprinderea urmează a încasa de la bancă diferența, care se înregistrează în contabilitate astfel:

340	=	701
Cont curent		Fondul mijloacelor circulante.
		Analitic: Cheltuieli și recuperări din casarea mijloacelor fixe

O altă categorie de intrări și ieșiri pot fi plusurile și lipsurile de inventar. Plusurile de inventar se înregistrează în contabilitate ca sporiri (100 = 700). Lipsurile se reflectă în aceleași condiții ca și procesul casării. Recuperarea lipsurilor se face potrivit legislației în vigoare<sup>1</sup>, respectiv la valoarea rămasă a mijlocului fix plus diferența dintre valoarea de înregistrare și prețul de vânzare cu amănuntul. Această diferență se înregistrează în creditul contului 611 "Venituri de realizat", urmînd a se vărsa la bugetul statului pe măsura recuperării.

1) H.C.M. nr.220/1960.



**Exemplificație:** La inventarul din... se constată lipsă un  
cuiar în valoare de 1.200 lei. Uzura înregistrată este de 800  
lei, prețul de vânzare cu amănuntul 1.500 lei.

**Constatarea lipsei:**

101	=	100	1200	1200
Uzura mijloa- celor fixe		Mijloace fixe		

**Inregistrarea amortizării necalculate:**

700	=	101	400	400
Fondul mijloa- celor fixe		Uzura mijloacelor fixe		

**Imputarea lipsei:**

498	=	Următoarele:	700	
Debitori		499-701		400
		Creditori		
		611		300
		Venituri de realizat		

În întreprinderile agricole pot interveni situații de a  
lua cu chirie mijloace fixe. Închirierea are loc temporar pe ba-  
ză de "Contract de închiriere" sau "Proces-verbal de închiriere".  
Ele trebuie să cuprindă în mod obligatoriu printre altele: va-  
loarea mijlocului fix, cuantumul chiriei, durata de închiriere,  
denumirea, starea, data plății chiriei lunare, contul de decon-  
tare al unității care dă în chirie și a celei care primește cu  
chirie, precum și sediul unităților bancare (unității) la care  
sînt deschise aceste conturi.

Mijloacele fixe date cu chirie nu sînt scoase din acti-  
vul proprietarului. El este acela care plătește amortizarea în  
continuare, dar pe care o recuperează pe calea chiriei.

Cel ce închiriază are obligația de a înregistra mijloa-  
cele fixe primite în contul cod "Mijloace fixe luate cu chirie",  
cont în afara bilanțului, cu numerele de inventar atribuite de  
unitatea care le-a dat cu chirie și plata chiriei.



Operațiunea de evidențiere a chiriei și plata ei, în valoarea de 4.000 lei, se înregistrează astfel:

500	=	499	4.000	4.000
Cheltuielile producției de bază		Creditori		
499	=	340	4.000	4.000
Creditori		Cont curent		

Proprietarul mijlocului fix va calcula și înregistra amortizarea corespunzător chiriei încasate și care se consemnează prin următoarele articole contabile:

498	=	432	4.000	4.000
Debitori		Decontări privind amortizarea		
340	=	498	4.000	4.000
Cont curent		Debitori		

### 2.3. Contabilitatea amortizării și uzării mijloacelor fixe

Datorită folosirii mijloacelor fixe în procesul de producție, ele se uzează, își pierd treptat valoarea de întrebuințare și în mod corespunzător o parte din valoarea lor. Pierdere treptată și continuă a calității tehnico-productive, ca urmare a folosirii este cunoscută sub denumirea de uzare<sup>1</sup>.

Consumarea parțială a mijloacelor fixe își găsește expresia în uzarea lor, iar transmiterea acestei uzări asupra costurilor de producție își găsește expresia în amortizarea mijloacelor fixe<sup>2</sup>.

- 1) Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi și literatura de specialitate folosește noțiunea de uzură. Termenul corect, în opinia noastră, îl constituie uzarea. De altfel, dicționarul limbii rămâne moderne, p. 914, face o netă deosebire între aceste două noțiuni. Noțiunea de uzare este legată de faptul deteriorării, consumului, epuizării, pe când cea de uzură este pusă în legătură cu noțiunea de câștig, dobândă, de uzurar.
- 2) Tot în literatura de specialitate se folosește în loc de amortizare noțiunea de amortisment. Aceasta deoarece transpunerea mot a mot în românește al cuvântului de origine franceză "amortissement". Termenul propriu, corect, este de amortizare. Cuvântul amortissement se referă la răscumpărarea prin plăți succesive a unei creanțe (polițe de asigurări). Apoi termenul de amortizare e un substantiv de formație românească, provenind de la infinitivul verbului a amortiza, amortizare, iar nu ca neologism.



Uzarea mijloacelor fixe este de două feluri: fizică și morală.

Uzarea fizică reprezintă pierderea treptată a proprietăților de exploatare, ca urmare a folosirii și acțiunii forțelor naturii. Aceasta conduce la pierderea capacității, neputînd satisface o anumită nevoie socială. Uzarea fizică datorită factorilor naturali reprezintă o pierdere pentru societate, întrucît echivalentul ei valoric nu se include în costul efectiv al producției sub formă de amortizare, ca urmare, nu se recuperează. Aceasta se acoperă pe seama venitului național.

Uzarea morală, nu-ă altceva decît deprecierea valorică a mijloacelor de muncă ca urmare a ieftinirii lor sau apariției altora mai bune, cu performanțe tehnice și economice superioare. Baza materială a uzării morale o constituie progresul tehnic, care este însoțită, pe de o parte, de creșterea productivității muncii, ceea ce face ca valoarea mijloacelor fixe care au aceleași caracteristici tehnico-economice să se reducă, iar, pe de altă parte, de trecerea în producție a unor mașini și utilaje noi mai perfecționate. În primul caz, este vorba de prima formă de uzare morală, ca urmare a ieftinirii, iar în al doilea caz, de a doua formă de uzare morală, ca urmare a apariției unor mașini și utilaje noi, mai moderne, cu randament superior.

Am prezentat aceasta, deoarece este știut că prima formă de uzare morală nu afectează valoarea de întrebuințare ci numai valoarea mijloacelor fixe, cea de a doua afectează atît valoarea de întrebuințare, cît și valoarea. Dacă prima formă nu pune problema înlocuirii lor cu altele noi, înainte de a se uza fizic, forma a doua face necesară înlocuirea mijloacelor fixe vechi, depreciate din punct de vedere moral, cu altele noi, înainte de a se uza fizic. Reținem că prima formă își găsește expresia într-o anumită depreciere valorică, pe cînd forma a doua își găsește expresia în perioada de valoare de întrebuințare și de valoare a acestora. În acest fel valoarea neamortizată reprezintă o pierdere pentru societate. Cunoașterea acestor aspecte are o importanță deosebită pentru înfăptuirea planificată a reproducerii lărgite a mijloacelor fixe, pentru acțiunea de ridicare continuă a nivelului tehnic al producției. Menținerea nejustificată în producția agricolă a unor tractoare și mașini agricole învechite nu permite



sporirea continuă a productivității muncii, nu răspunde sarcinii de satisfacere a nevoilor materiale și culturale ale oamenilor muncii.

Determinarea gradului de uzare este o problemă de mare fineță economică, pentru că costurile de producție să corespundă cu valoarea deprecierii mijloacelor fixe. Așa se explică folosirea a diferitelor metode de calcul a amortizării: norme medii, regresivă, progresivă etc. Alegerea perioadelor de înlocuire a mijloacelor fixe, menținerea în funcțiune pe durate mai mari în vederea reglării calculului amortizărilor, în raport cu starea de fapt, constituie o cerință a gestiunii economice a întreprinderilor agricole.

Prin legea nr.62/1968 s-a indicat calculul amortizării prin aplicarea de norme analitice, indiferent ramura, modul de folosire, intensitatea utilizării etc. dar în funcție de durata normală de serviciu. Astfel, amortizarea anuală (A) este dată de raportul dintre valoarea mijlocului fix ( $V_f$ ) și durata normală ( $T_n$ ).

$$A = \frac{V_f}{T_n}$$

Iar amortizarea lunară (a.l.) rezultă din împărțirea amortizării anuale (A) la numărul lunilor dintr-un an:

$$a.l. = \frac{A}{12}$$

Stabilirea normelor de amortizare are în vedere valoarea de inventar ( $V_i$ ), cheltuielile cu casarea mijlocului fix (Ch.C) valoarea reziduală (r) și timpul normal de folosire ( $T_n$ ).

În raport de aceste elemente, amortizarea (A) se obține prin relația:

$$A = \frac{V_i + Ch.C - r}{T_n}$$

iar norma de amortizare (N.a)

$$N.a = \frac{A \cdot 100}{V_i} \text{ sau } \frac{100}{T_n}$$



Cunoscînd norma de amortizare și valoarea mijlocului fix, amortizarea se obține din relația:

$$A = \frac{V_f \cdot N_a}{100}$$

Prin metodologia acreditată, începînd din 1975<sup>1</sup>, respectîndu-se principiul calculării amortizării pe bază de norme analitice pe categorii de mijloace fixe, se va calcula de fiecare întreprindere în parte o normă unică de amortizare, care va fi utilizată, atît pentru determinarea amortizării efectiv datorată în fiecare lună, cît și pentru întocmirea planului de amortizare.

Prin rapărtarea volumului total al amortizării (A) la valoarea medie anuală a tuturor mijloacelor fixe (Vm) se obține o normă medie (N.a), care este unică și caracteristică fiecărei unități și a cărei mărime sintetizează ponderea valorică a diferitelor grupe de mijloace fixe și a normelor analitice corespunzătoare.

Începînd din anul 1976, norma unică de amortizare se va recalcula pe baza planului de amortizare elaborat în funcție de normele analitice, iar din 1977 să se folosească norma unică de amortizare. Astfel considerînd că totalul fondului de amortizare anual, calculat pe baza normelor analitice este de 2.400.000 lei, iar totalul valorii medii anuale a mijloacelor fixe este de 40.000.000 lei, norma unică de amortizare va fi:

$$N.a = \frac{A \times 100}{V_m} = \frac{2.400.000 \times 100}{40.000.000} = 6\%$$

În ipoteza în care totalul valorii medii anuale a mijloacelor fixe în anul următor va fi de 45.000.000 lei, fondul de amortizare, calculat, pe acel an, pe calea indicată, va fi:

$$A = \frac{V_m \times N.a}{100} = \frac{45.000.000 \times 6}{100} = 2.700.000 \text{ lei}$$

După actuala metodologie, în costul efectiv amortizarea se cuprinde uniform, în valori medii, în funcție de durata normată. Această practică aplicată la categoria a III-a "Mașini de forță și utilaj energetic" și anume la tractoare agricole, face să apară unele anomalii, o abatere de la logica lucrurilor, ca amortizarea să reflecte exact deprecierea mijloacelor fixe. La



această categorie în primii ani de funcționare a tractoarelor, uzarea este mică, nu se reclamă cheltuieli cu reparații capitale, lucrări cu caracter de modernizare menite să mențină performanțele tehnico-economice, randamentul este ridicat, iar amortizarea este constantă pe întreaga perioadă. În ultimii ani de funcționare uzarea crește simțitor, costurile cu reparațiile sporesc, randamentul scade, apar cheltuieli legate de modernizarea lor, cheltuieli de întreținere și exploatare care cresc etc.

Toate acestea ne conduce la calculul amortizării prin metoda cotelor regresive, la această categorie.

Sintetizat, prezentăm calculul amortizării, pe ani, la un tractor a cărui valoare este de 69.000 lei, durata normată de funcționare este de 10 ani:

A n i	Cota procentuală	Amortizarea
1	12,61	8700
2	12,03	8300
3	11,45	7900
4	10,87	7500
5	10,29	7100
6	9,71	6700
7	9,13	6300
8	8,55	5900
9	7,97	5500
10	7,39	5100
	100,00%	69000

În condițiile metodologiei actuale amortizarea anuală va fi:

$$A = \frac{V_1}{T_n} = \frac{69.000}{10} = 6900 \text{ lei}$$

Prin aplicarea normelor regresive, amortizarea în primii ani va fi mai ridicată și ea va coborî în funcție de randamentul și cheltuielile de producție reclamate cu întreținerea și exploatarea mașinilor și tractoarelor. Costul efectiv în aceste condiții este constant sau aproape constant.

Metoda regresivă de calcul a amortizării anuale nu este



în contradicție cu valoarea transferată asupra costurilor de producție. Ea redă rezultatele financiare cât mai exact, deci are o bază justificată. De asemenea înlătură implicațiile economice atunci când se transferă un mijloc fix de la o unitate la alta. În cazul metodei regresive se observă că suma cotelor de amortizare este egală cu suma primei ( $C$ ) și ultima cotă ( $C^n$ ) împărțite la 2 și înmulțite cu numărul anilor de funcționare ( $n$ ).

$$\frac{n(C + C^n)}{2} = 19 \frac{(8700 + 5100)}{2} = 69.000 \text{ lei}$$

Formula aceasta se stabilește în funcție de cota medie de amortizare, căreia i se adaugă jumătate din diferența primei și ultimei cote de amortizare.

Pentru a elucida aceasta, pornim de la exemplul dat, în care:

$$69.000 \text{ lei} : 10 \text{ ani} = 6900 \text{ lei}$$

Admițând că diferența între prima și ultima cotă este de 3600 lei, cuantumul primei cote va fi:

$$6900 + \frac{3600}{2} = 6900 + 1800 = 8700 \text{ lei}$$

Ca să se afle seria de amortizare se va împărți diferența de 3600 lei la numărul anilor rămași

$$\frac{3600}{9} = 400 \text{ lei}$$

Urmare acestui calcul se obține seria: 8700, 8300, 7900, 7500, 7100, 6700, 6300, 5900, 5500, 5100 lei.

Deci relația va fi:

$$A_1(A_1 - d) + (A_1 - 2d) + \dots [A_1 - (n-1) \cdot d = A]$$

în care:

$A$  = cota de amortizare anuală

$d$  = diferența cu care descrește amortizarea în fiecare an, cu condiția ca:



$$\frac{V_1}{T_n} < A_1 < 2 \frac{V_1}{T_n}$$

O altă metodă de calcul al amortizării este a cotelor progresive, după care amortizarea crește de la un an la altul, corespunzător accelerării gradului de uzare, pe măsura învechirii și deprecierei morale a mijloacelor fixe. Calculul amortizării se face după formula progresiei aritmetice:

$$A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + \dots + A_n = V$$

SAU

$$A_1 + (A_1 + D) + (A_2 + 2d) + \dots + [A_1 + (n-1) \cdot d] = V$$

cu condiția ca

$$0 < A_1 < \frac{V_1}{T_n}$$

În literatura de specialitate s-au exprimat opinii în legătură cu recuperarea în timp, prin amortizarea valorii mijloacelor fixe folosind metoda expertizei tehnice, în funcție de beneficiile realizate, exponențial etc.

Determinarea amortizării are loc la nivelul fermelor și sectoarelor de servicii și se centralizează la I.A.S. Plătitorul amortizării este întreprinderea. Ea se varsă lunar, în proporție de 1/12 din planul anual.

În condițiile casării mijloacelor fixe înainte de îndeplinirea duratei de serviciu normate, amortizarea se eșalonează în rate corespunzătoare, care se include pe costurile de producție. Amortizarea aferentă mijloacelor fixe utilizate în continuare după expirarea duratei normate se repartizează într-o cotă până la 15% la dispoziția Trustului I.A.S. pentru finanțarea investițiilor necentralizate, productive, și într-o cotă de până la 25% la dispoziția întreprinderii pentru efectuarea de modernizări, îmbunătățiri ale tehnologiei producției, precum și pentru lucrări de reparații capitale în afara celor planificate a se executa din cheltuielile de producție, iar diferența la Bancă pentru Agricultură și Industrie Alimentară.



Contabilizarea amortizării calculate se ține cu ajutorul contului 432 "Decontări privind amortizările", iar repartizarea se face pe ferme și în cadrul fermelor pe purtătorii de costuri, care pot fi culturi, grupuri de culturi, categorii și specii de animale etc., corespunzător folosirii mijloacelor fixe.

În contabilitate amortizarea mijloacelor fixe se reflectă astfel (fig.11).

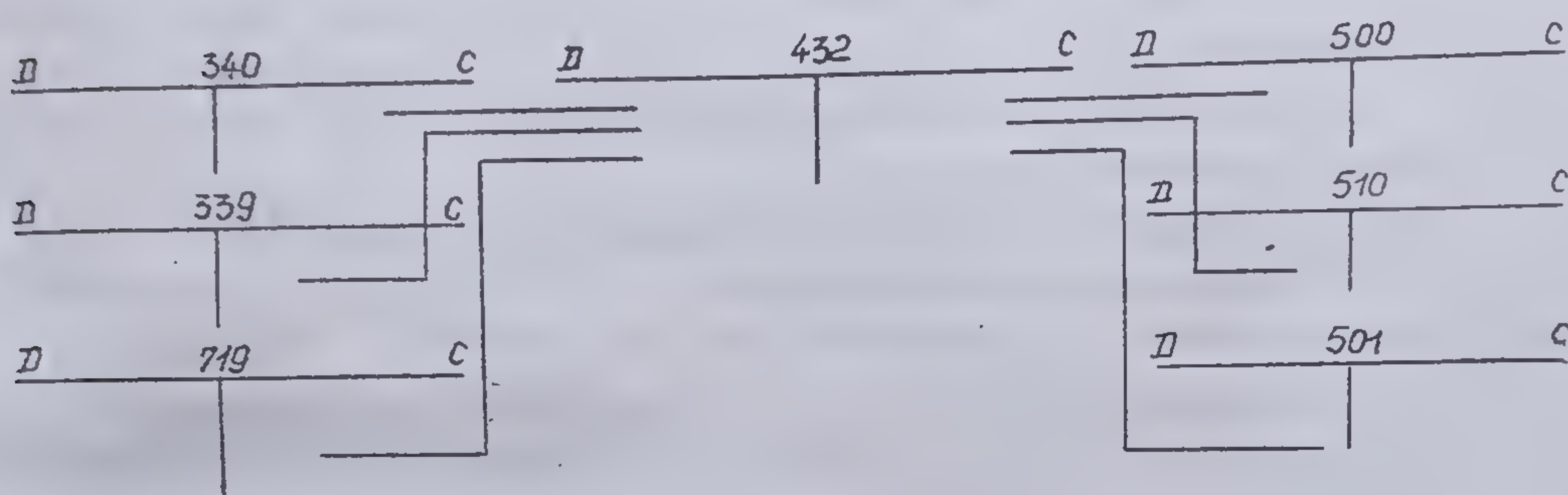


Fig.11 Reflectarea amortizării mijloacelor fixe în contabilitate

Întreprinderea transmite la ferme și sectoare de servire amortizarea calculată folosind ca document A.L.R.D. Fermele înregistrează amortizarea în formularul de evidență operativă "Amortizarea și cotele de cheltuieli repartizate".

#### 2.4. Operațiuni mecanografice privind mijloacele fixe

Vom căuta să prezentăm posibilitatea folosirii calculatorului electronic pentru evidența mijloacelor fixe. Obiectivul principal îl constituie concentrarea tuturor datelor economice și tehnice într-o singură evidență centralizată care să ofere toate mișcările mijloacelor fixe.

Acoste date sînt înregistrate în memoria calculatorului, respectiv pe bandă magnetică, pentru a fi utilizate la efectuarea calculului și la constituirea sistemului informațional.



Pentru intrări sînt utilizate cartelo perforate iar la ieşire benzile magnetice şi tabulogramele. Sistemul conţine cîteva canale (grupe de mişcări) fiecare formînd cîte o parte integrantă logică, atît din punct de vedere al obţinerii unei anumite grupe de informaţii cît şi din cel al prelucrării integrate în memoria calculatorului. Este vorba de 6 grupe, şi anume:

- grupa 0 - elaborarea benzii magnetice de bază, a evidenţei centralizate a mijloacelor fixe;
- grupa 1 - completarea benzii magnetice pe bază de evidenţă tehnică;
- grupa 2 - schimbări înregistrate pe banda magnetică de bază;
- grupa 3 - calculul amortizării şi vărsămintelor;
- grupa 4 - inventarierea;
- grupa 5 - întocmirea dărilor de seamă şi analiza lor.

Pe banda magnetică se vor înregistra, în general, acele informaţii care privesc cerinţele contabilităţii mijloacelor fixe;

Coloana din cartele de perforat

- denumirea mijlocului fix (obiect de inventar)	..... 1 - 26
- preţul de înregistrare	..... 27 - 35
- uzarea mijlocului fix	..... 36 - 44
- felul cartelei (schemă de perforare)	..... 46 - 48
- anul intrării mijlocului fix	..... 50 - 51
- ferma sau sectorul de servire	..... 52 - 55
- simbolul mijlocului fix după clasificarea generală	..... 56 - 63
- numărul de inventar	..... 64 - 73
- contul analitic	..... 74 - 77
- cota de amortizare anuală	..... 78 - 81
- ramura	..... 82 - 84
- felul mişcării (creştere, scădere)	..... 88 - 89

Aceste date se introduc în calculator cu ajutorul cartelelor perforate. Trecere pe calculator a fost asigurată de grupa de mişcări 0, iar la ieşire a apărut, după terminarea prelucrării datelor, banda magnetică de bază a evidenţei centralizate şi tabulogramele imprimate cuprinzînd datele privind mijloacele fixe.



Modificările sînt înregistrate pe banda magnetică, lunar. Pentru toate felurile de modificări, atît din punct de vedere contabil cît și din cel al evidenței tehnice, se folosește un cod cifric, pe baza căruia aceste modificări sînt precizate, catalogate și totalizate în tabulograme. La intrare, drept purtători de informații sînt folosite: procesul verbal de recepție, procesul verbal de predare-primire, bonul de mișcare a mijlocului fix.

Lunar sînt întocmite următoarele tabulograme:

- Tabulograma de control a erorilor;
- Tabulograma mișcărilor lunare pe ferme și sectoare;
- Tabulograma mișcărilor lunare pe întreprindere. Această tabulogramă cuprinde, pe ferme și sectoare, situația exprimată în prețul de înregistrare și uzarea, modificările intervenite exprimate valoric și - ca rezultat - situația finală pe perioada respectivă. Modificările indiferent de natura lor, se clasifică și se simbolizează cifric astfel încît, în tabulogramă să satisfacă cerințele contabilității analitice, care poate căpăta forma de mai jos:

Numărul	Felul mișcării	Valoare de inventar	Uzarea
	Descrierea		
	- Situația inițială la data de .....		
	- Intrări în cursul lunii		
	- Ieșiri în cursul lunii		

Atît pentru intrări cît și pentru ieșiri se vor reda căile fie de intrare sau de ieșire și pe care le-am prezentat mai înainte.

Recapitularea mișcărilor pe întreprindere este prezentată în tabulograma conturilor 100 "Mijloace fixe" și 101 "Uzarea mijloacelor fixe" conform dezvoltării în analitic. Ea cuprinde situația inițială și cea finală, precum și modificările intervenite în cursul lunii respective. Prezentată sub formă de tabel, tabulograma se referă în prima parte la creșterea pe căile de intrare, iar partea a doua la scăderi pe căi diverse. Prezentăm tabulograma:



Partea I-a

Contul analitic	Situația inițială	Cresteri pe oți de intrare						
		00-19	20+27	28-29	30-39	44-45	46-47	49+50
01								
02								
03								
04								
05								
06								
07								
08								
09								

Partea a II-a

Contul analitic	Scăderi pe căi de ieșire						Situația finală
	60-70	70-78	79	80-84	90+91+92-42	94+95	
01							
02							
03							
04							
05							
06							
07							
08							
09							

Felul mișcărilor:

00-19	din investiții
20+27	din dotare
30-39	din transfer
44-45	din plusuri de inventar
49+50	din schimbarea prețurilor de inventar
90+91+92-42	din casarea mijloacelor fixe
97	din corectarea datelor

Tinându-se seama de cerințele conducerii, evidența mijloacelor fixe se ține pe ferme și sectoare de servire. În acest scop se întocmesc tabulograme în care mijloacele fixe se împart pe cele nouă categorii. Valorile raportate sînt: valoarea de inventar, uzura și valoarea rămasă.







- 60 -

Folosirea calculatorului în prelucrarea datelor privind mijloacele fixe, contribuie la îmbinarea contabilității cu evidența tehnic-operativă, într-o evidență unică, capabilă să furnizeze informații atât pentru situația existentă cât și măsurile ce trebuie luate în activitatea viitoare.



### C A P I T O L U L III

#### CONTABILITATEA MATERIALELOR

##### 3.1. Particularitățile, clasificarea și evaluarea materialelor în întreprinderile agricole de stat

Producția agricolă în afară de munca omului mai reclamă mijloace de muncă și materiale. Dacă mijloacele de muncă își păstrează forma inițială folosindu-se în mai multe cicluri de producție, materialele, obiectele muncii, își schimbă forma, sînt consumate într-un singur ciclu de producție. Ele își transferă întreaga lor valoare în noul produs. Excepție de la aceasta fac animalele de producție și reproducție, care, sub aspectul duratei de folosință, exploatare și al valorii, îndeplinesc cerințele stabilite pentru a putea fi încadrate în categoria mijloacelor fixe.

În procesul economic, materialele se află succesiv și neîntrerupt în diferite forme: 1. în stocuri de materiale și obiecte de inventar; 2. în curs de transformare, ca producție neterminată; 3. în cheltuieli anticipate; 4. în transfer între gestiuni, care impun o anumită organizare a contabilității privind existența, mișcarea și consumul lor.

Cea mai mare parte din materialele necesare producției sînt obținute din producția proprie. În această categorie se cuprind: semințe și material de plantat, furaje, așternut, îngrășăminte naturale materiile prime etc. Consumul lor are loc în anumite perioade, (campania de însămînțare, fertilizări, tratamente, prelucrare industrială etc). Unele materiale au un caracter specific, cum sînt medicamentele, materialul biologic necesar combaterii bolilor la animale (epizootii). Altele se utilizează la combaterea dăunătorilor și a bolilor la plante (epifitii), care se realizează și sub denumirea consumului de insectofungicide.

O grupare a materialelor se poate face ținînd seama de natura lor: 1. agricolă; 2. industrială.

Materiile și materialele de natură agricolă se obțin în majoritate din producție proprie. În această categorie se cuprind: semințe și materialul de plantat, furaje, așternut, îngrășăminte naturale, materii prime etc.

Materiile și materialele de natură industrială, în mare parte sînt achiziționate din afară și din această categorie



fac parte: îngrășămintele chimice, erbicidele și insectofungicidele, medicamentele și materialul biologic de uz veterinar, ambalajele, piesele de schimb pentru reparații, obiectele de inventar de mică valoare sau de scurtă durată, îmbrăcămintea și materialul de protecție, combustibil și alte materiale.

O altă caracteristică, în cadrul producției este autoconsumul. Fermele de producție vegetală consumă o parte din producție sub formă de semințe, material de plantat și furnizează fermelor zootehnice diferite materiale pentru consum, ca: furaje și așternut iar fermelor industriale materii prime. Fermele de producție animală oferă celor vegetale și industriale de regulă îngrășăminte naturale și respectiv produse necesare industrializării ca: lapte, carne, ouă, pieile etc.

În structura materiilor și materialelor destinate producției agricole propriu zise și nevoilor administrative gospodărești se cuprind: semințele și materiale de plantat, furajele, materiile prime, îngrășăminte chimice, îngrășămintele naturale, medicamentele, insectofungicidele, carburanți și lubrefianți, materialele diverse, ambalajele, combustibilul tehnologic, energetic și gospodăresc, piesele de schimb, inclusiv anvelopele auto și materialele de reparații de orice fel etc.

Această grupare ține seama și de destinația economică a materialelor. Ea prezintă o importanță deosebită pentru organizarea gestiunilor la ferme și sectoare și pentru urmărirea permanentă a existenței, mișcării și stocurilor.

Evaluarea materialelor. În agricultură, evaluarea materialelor se face:

- la prețurile de facturare pentru cele cumpărate de la unitățile din afara întreprinderii;
- la prețurile de producție în cazul celor cumpărate de la alte ferme agricole de producție din cadrul aceleiași întreprinderi agricole de stat;
- la prețuri interne de decontare (normate) în cazul celor provenite din producția proprie a fermelor agricole de producție;
- la prețurile posibile de valorificat numai acele materiale rezultate în urma casării mijloacelor de muncă;
- la prețuri interne legal stabilite pentru materialele pro-



curate din import, ținându-se seama și de corelațiile existente pe piața mondială sau prin transformarea în lei a prețurilor ~~ma~~ externe.

Toate aceste prețuri sînt denumite, în contabilitate, prețuri de înregistrare.

Ieșirile se contabilizează la prețuri medii de înregistrare din evidența gestiunilor. Pretul mediu de înregistrare se determină ca raport între valoarea stocului la începutul perioadei (V.S.) plus valoarea intrărilor (V.M.I.) - la stocul cantităților de la începutul perioadei (S.i) plus cantitățile intrate (C.m.i), deci:

$$P.m. = \frac{Vs + V.m.i}{S.i + C.m.i}$$

Intrucît în activitatea întreprinderilor se folosește un număr mare de materiale cu însușiri foarte variate, s-a considerat, pentru a ușura operațiunile de aprovizionare, de gestionare, să se utilizeze lista tuturor materialelor necesare cunoscute sub denumirea de "nomenclator de materiale". Prin nomenclatorul de materiale se asigură o sistematizare a materialelor după felul lor, pe grupe, subgrupe. Pentru eliminarea erorilor, fiecare material primește un simbol de identificare. În practică se pot folosi ca simboluri cifre, litere și semne combinate din cifre și litere.

În întreprinderile agricole s-a recurs la sistemul zecimal, în care materialele sînt împărțite pe clase, grupe și subgrupe, ca simbolizare de bază. Ea este urmată de cea a materialelor după metoda serii succesive. Fiecare subdiviziune de simbolizare de bază se împarte în zece subdiviziuni

1 \_\_\_\_\_ clasa

2 \_\_\_\_\_ grupe

2 \_\_\_\_\_ subgrupe

001 - 999 rezervat pentru denumirea materialelor.

### 3.2. Probleme legate de gestiunea valorilor materiale

Coordonarea procesului de aprovizionare, pe întreprindere, corespunzător cerințelor fermelor și sectoarelor de servire revine compartimentului aprovizionare, desfacere, transport (A.D.T.), ce intră în componența sectorului economie sau directorului adjunct



la I.A.S., gradul 0 și 1. Fiecare fermă sau sector de servire își determină necesarul de materiale anual, ținând seama de:  
1.sarcinile cantitative din planul de producție; 2.valoarea materialelor cuprinse în planul de venituri și cheltuieli; 3.stocurile de materiale existente și cele care urmează a fi realizate în anul de plan.

La nivelul întreprinderii se centralizează datele pe foluri de materiale, determinându-se necesarul de aprovizionat, ca bază de încheiere a contractelor cu furnizorii. Sarcinile de aprovizionare și transportul materialelor revin sectorului economic, respectiv al compartimentului A.D.T. Dar aceasta nu înseamnă că fermele nu se pot aproviziona direct de la furnizori. Ba mai mult există o tendință de generalizare a aprovizionării directe pentru unele materiale, mai ales când sînt apropiate de căile de acces.

Îndeplinirea sarcinilor de aprovizionare a fermelor de către compartimentul A.D.T. se reclamă anumite cheltuieli, care potrivit gestiunii economice se decontează fermelor sau sectoarelor de servire.

Decontarea cheltuielilor a compartimentului A.D.T. are loc lunar, în funcție de coeficientul planificat stabilit la întocmirea planului de venituri și cheltuieli, astfel:

- cele de aprovizionare în funcție de valoarea materialelor aprovizionate la preț de facturare;
- cele de desfacere în funcție de veniturile realizate de ferme, din livrări în afara întreprinderii;
- cele de transport se fac la prețul intern de decontare pe to/Em și la nivelul tarifelor în cazul cînd se fac prestații terților.

Cota planificată pentru a fi repartizată pe ferme sau sector de servire se obține prin raportarea soldului contului de cheltuieli A.D.T. la începutul anului pentru stocul de materiale (S.c.i.) plus cheltuielile A.D.T. prevăzute în anul de plan (C.p.a.) la volumul total de materiale la preț de facturare pe an (V.m.a) plus stocul de materiale la sfîrșitul anului, la preț de facturare (St.m.f.).



$$\text{Cota de cheltuieli} = \frac{S.q.l. + C.p.a.}{V.m.a. + St.m.f.}$$

Această cotă se aplică asupra materialelor aprovizionate la preț de facturare. Suma rezultată se transmite fermelor și sectoarelor de servire și pentru care se întocmește "Actul de livrare, recepție, decontare" (A.L.R.D.).

Intrarea materialelor poate avea loc prin una din următoarele căi 1.din afară, adică de la alte întreprinderi și organizații economice; 2.din producția proprie a fermei sau de la alte ferme; 3.transfer; 4.restituiți de materiale neconsumate; 5.din schimb de semințe sau materiale; 6.din prelucrări în afara IAS și de la secțiile industriale; 7.plusuri de inventar.

Iesirea materialelor poate avea loc pentru: 1.consum propriu; 2.livrări în afară, ca urmare a creerii de stocuri supra-normative; 3.prelucrarea în afara I.A.S. sau la sectoare de servire; 4.transferări; 5.lipsuri de inventar etc.

La nivelul sectorului economic, compartimentul A.D.T.orga-nizează o evidență legată de urmărirea operativă a contractelor pe furnizori și a stocurilor. Pentru urmărirea îndeplinirii con-tractelor se folosește fie "registru de comenzi" fie "fișe pen-tru urmărirea executării comenzilor".

Fermele și sectoarele de servire sînt obligate să organi-zeze o evidență gestionară a materialelor pe feluri de materia-le precum și pe obiecte de inventar. În acest scop folosește "Registru de materiale", în care se deschid partizi pe feluri de materiale, obiecte sau produse grupate pe conturile sinteti-ce. Înregistrările se fac numai pe bază de documente primare, zilnic, de către responsabilul economic (fig.12).

Felul materialului: SACI IUTA

U/M buc.

Doc.de înregistrare			Explicația (modul de intrare sau de ieșire)	Cantități			P/U	Valoare		
Felul	Nr.	Data		Intră- ri	Ie- șiri	Stoc		Intrări	Ieșiri	Stoc
			Stoc l.I.			5000	33	-	-	165000
Fact.	516	7.I		20000	-	25000	33	66000	-	825000
B.E.	2	9.I.		-	12000	13000	33	-	36000	429000

Fig.12 Registrul de materiale



Lunar, datele din "Registrul de materiale" se confruntă cu cele de la contabilitatea întreprinderii, prin întocmirea de către responsabilul economiei a "Situației stocurilor" care o prezentăm în fig.13.

Nr. crt.	Denumirea materialelor, produselor, obiectelor de inventar	U/M	Preț pe U/M	Cant.	Valoare	Cant.Val.	Cant.	Valoare
	Total cf. registrului de materiale							
	Total cf. contabilității							

Fig.13 Situația stocurilor

După verificare și punere de acord cu contabilitatea, situația stocurilor se predă compartimentului A.D.T. pentru cunoașterea cantităților de materiale, obiectelor de inventar de la toate fermele și sectoarele, fără a le centraliza. Ea mai servește și la depistarea stocurilor fără întrebuințare.

Inregistrarea materialelor și a obiectelor de inventar se face de responsabilul economic după ce au fost verificate în mod amănunțit, pentru a se constata dacă sortimentul, cantitatea, calitatea și prețul corespund cu datele din documentele însoțitoare (facturi, A.L.R.D., scrisori de trăsură, procese-verbale etc). În acest scop toate valorile materiale vor fi recepționate atât cantitativ și calitativ. Dacă se constată la recepționare deteriorări, lipsuri, nepotriviri calitative sau cantitative față de cele arătate în documentele însoțitoare, precum și alte indicii care provoacă dubiu cu privire la integritatea valorilor materiale, se întocmește "Proces-verbal de diferențe".

Transferul de materiale între ferme și sectoarele întreprinderii se înregistrează la gestionari cantitativ și valoric, la prețurile medii din evidența predătorului.

Pentru evitarea paralelismelor în evidența materialelor la sectorul economic se deschid fișe de cont sintotice, unde se înregistrează global valoric pe gestiuni, ferme și sectoare de servire (Fig.14)



cont sintetic 200 - orz sămânță

cont analitic - ferma nr.2 Fintînele

Sim- bol cont ana- li- tic	Notă de jurnal Nr.Data	Sim- bol cont cores- pon- dent	Explicații	Sim- bol cont sin- tetic	Valoarea		Sold	D/C
					Debit	Credit		

Inregistrările se fac pe baza documentelor primare primite de la ferme și sectoare.

Evidența global valorică pe gestiuni nu permite reflectarea distinctă în conturi analitice a materialelor recepționate, dar nesosite, a celor achitate și lăsate în custodie și a materialelor date spre prelucrare la terți. Aceste situații se înregistrează numai în evidența fermei sau sectorului, unde se deschid partizi corespunzătoare în registrul de materiale.

În concluzie, gestionarea valorilor materiale impune depozitarea, gospodărirea și utilizarea rațională a tuturor materialelor, și în acest scop, se cere organizarea unei evidențe corespunzătoare. Pentru a răspunde acestor deziderate este necesar să se întocmească: 1.nomenclatorul valorilor materiale și codificarea acestora; 2.etichetarea valorilor materiale la locul de depozitare în vederea identificării cu ușurință a acestora; 3.stabilirea documentelor și circuitul lor în cadrul fermelor și întreprinderii, în scopul asigurării înregistrării corecte și la timp a operațiunilor privind mișcarea valorilor materiale; 4.atribuirea unui număr de ordine fiecărui loc de depozitare, care se menționează în documentele de gestiune și mișcare a valorilor materiale; 5.desemnarea persoanelor însărcinate cu primirea, păstrarea și eliberarea valorilor materiale, în scopul stabilirii răspunderii pentru valorile materiale încredințate; 6.stabilirea stocurilor normate și de siguranță; 7.inventarierea valorilor materiale și punerea de acord a înregistrărilor în evidența operativă de la ferme cu contabilitatea, în vederea asigurării exactității și concordanței acestora.

### 3.3.Organizarea contabilității materialelor

Organizarea contabilității materialelor are în vedere:

- furnizarea de informații exacte, cantitative și valorice, în orice moment, cu privire la existența valorilor materiale la



locurile de depozitare și a mișcărilor intervenite;

- cunoașterea gradului de realizare a planului de aprovizionare;

- constatarea la timp a stocurilor care depășesc pe cele normate fără mișcare, de prisos, cu mișcare lentă, greu vandabile, nevandabile, inutilizabile sau deteriorate, în scopul luării de decizii corespunzătoare;

- asigurarea controlului gestiunii valorilor materiale în scopul păstrării integrității avutului obștesc.

Urmărirea asigurării unei operativități a informațiilor contabilității materialelor se realizează prin: 1. organizarea documentației primare și a evidenței operative; 2. organizarea contabilității analitice; 3. organizarea contabilității sintetice.

Organizarea documentelor primare se va face în funcție de natura operațiunilor. Pentru intrările de materiale se folosesc: bonul de intrare, nota de intrare recepție, actul de livrare-recepție-decontare, nota de restituire, procesul verbal de casare. ieșirile de materiale se oglindesc pe baza foilor de distribuție sau centralizatorul eliberărilor parțiale, bonuri de consum, actul de livrare-recepție-decontare etc.

Documentele primare legate de intrările de materiale, sînt mai întîi evidențiate cantitativ-valoric, pe feluri de materiale în "Registrul de materiale. Inregistrarea în contabilitate se face pe bază "Borderoului de predare" a documentelor spre prelucrare.

Ieșirea materialelor se reflectă în "Registrul de materiale" și în "Registrul - jurnal pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" - articolul "Materiale" - consumuri din stocul de la 1 ianuarie și din cumpărări.

Deosebit ținem să relevăm că în metodologia acreditată, valoarea produselor obținute în cursul anului și care se consumă în același an, în cadrul aceleiași ferme, se înregistrează distinct în partida "Produse finite din producție proprie recoltată și consumată în anul de plan", din cadrul "Registrului jurnal".



Partida 5. Produse finite din producția proprie recoltate și consumate în anul de plan

Nr. Folosit de leșare	Data	Desfășurarea consumului Produsul consumat	Total		Ovine		Cai									
			cantit.	val.	cant.	val.	cant.	val.	cant.	val.	cant.	val.	cant.	val.	cant.	val.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	3VI	orz boabe	300	300	50	50	250	250								
2	5VI	orz boabe	200	200	30	30	170	170								
3	7VI	paie orz	2000	80	-	-	2000	80								
4	9VI	paie orz	2000	80	-	-	2000	80								
5	10VI	paie orz	2000	80	-	-	2000	80								

Prelucrările din stoc sau din cumpărări constituie obiect al evidenței numai în registrul de materiale. În "Registrul-jurnal" se înregistrează și consumul de materiale, obiecte de inventar din stoc la 1 ianuarie și cumpărările, respectiv a semințelor, furajelor, îngrășămintelor, carnea, laptele, strugurii etc.

Se mai înregistrează drept cheltuială eventualele diferențe de preț, în cazul livrărilor, dintre prețul de înregistrare și cel de vânzare a materialelor. Această diferență se înscrie în coloana "Comune fermei", în negru, în cazul în care prețul de înregistrare este mai mare decât prețul de livrare și în roșu, în cazul când prețul de livrare este mai mare decât prețul de înregistrare.

Restituirile de materiale se înregistrează pe baza bonului de intrare sau a bonului de restituire în roșu la articolul "materiale", corespunzător culturii, grupei de culturi, categoriei sau speciei de animale, unde au fost înregistrate inițial ca consumație de valori, la același preț.

Exemplificăm: Valoarea materialelor planificate în cursul anului 464.000 lei, din care pentru tractoare și mașini agricole 20.000 lei, comune fermei 75.000 lei și vie pe rod 369.000 lei. În luna ianuarie au loc următoarele operații: pe baza bonului de ieșire nr.1 se consumă pentru reparatul pompelor la vermorele materiale în valoare de 4600 lei, pe baza bonului de ieșire nr.2 se eliberează materiale pentru reparatul maselor de la cantină în valoare de 2600 lei și se înregistrează diferența de preț a mate-



rialelor livrate cu A.L.R.D. nr.1, cunoscând că prețul de înregistrare a fost de 8000 lei, iar cel de vânzare de 9000 lei.

2. Elementul de cheltuieli: MATERIALE (consumuri: din stoc la l.I. și din cumpărări)

Partida nr. **MATERIALE**

Documentul de înregistrare			Desfășurarea pe culturi categ. etc.	TOTAL FERMA	Tractoare și mașini agricole	Autocombine	Irigarea culturilor	Cheltuieli de aprovizionare	Ingrășăm. naturale culturi timp	Cheltuieli comune	Cheltuieli de desfacere	Vie rod
Felul	Nr.	Data	Explicații									
			Plan anual	464000	20000					25000		369000
B.E	1	7 I	Repar. pompe	4600								
B.E	2	7 I	Repar. mese	2600								4600
LRD	1	7 I	Diferențe preț	1000						2600 1000		

După înregistrarea documentelor primare privind intrarea și ieșirea materialelor, la ferme, atât în "Registrul de materiale" cât și în "Registrul-jurnal pentru urmărirea realizării planului de venituri și cheltuieli" ele se predau contabilității sau Centrului teritorial de calcul electronic sau stației mecanografice din IAS spre prelucrare și înregistrare pe baza "Borderoului de predare a documentelor pentru prelucrare.

BENEFICIAR \_\_\_\_\_

(Fig.15)

DENUMIREA LUCRARII \_\_\_\_\_

SECTOR \_\_\_\_\_

COD LUCRARE \_\_\_\_\_

EXECUTANT \_\_\_\_\_

BORDEROU NR \_\_\_\_\_

DE PREDARE A DOCUMENTELOR PENTRU PRELUCRARE, DATA \_\_\_\_\_

NR CRT	NUMAR PACHETE DOSARE	COD GESTIUNE SECTIE	DOCUMENTUL			NUMAR DOCUMENTE ERONATE	SEMNATURA DE PRIMIRE A DOCUMENTELOR ERONATE
			FELUL	NR DOC.	NUMAR ARTICOLE		

PRIMIT ACTE

PRIMIT BENEFICIAR

DATA \_\_\_\_\_

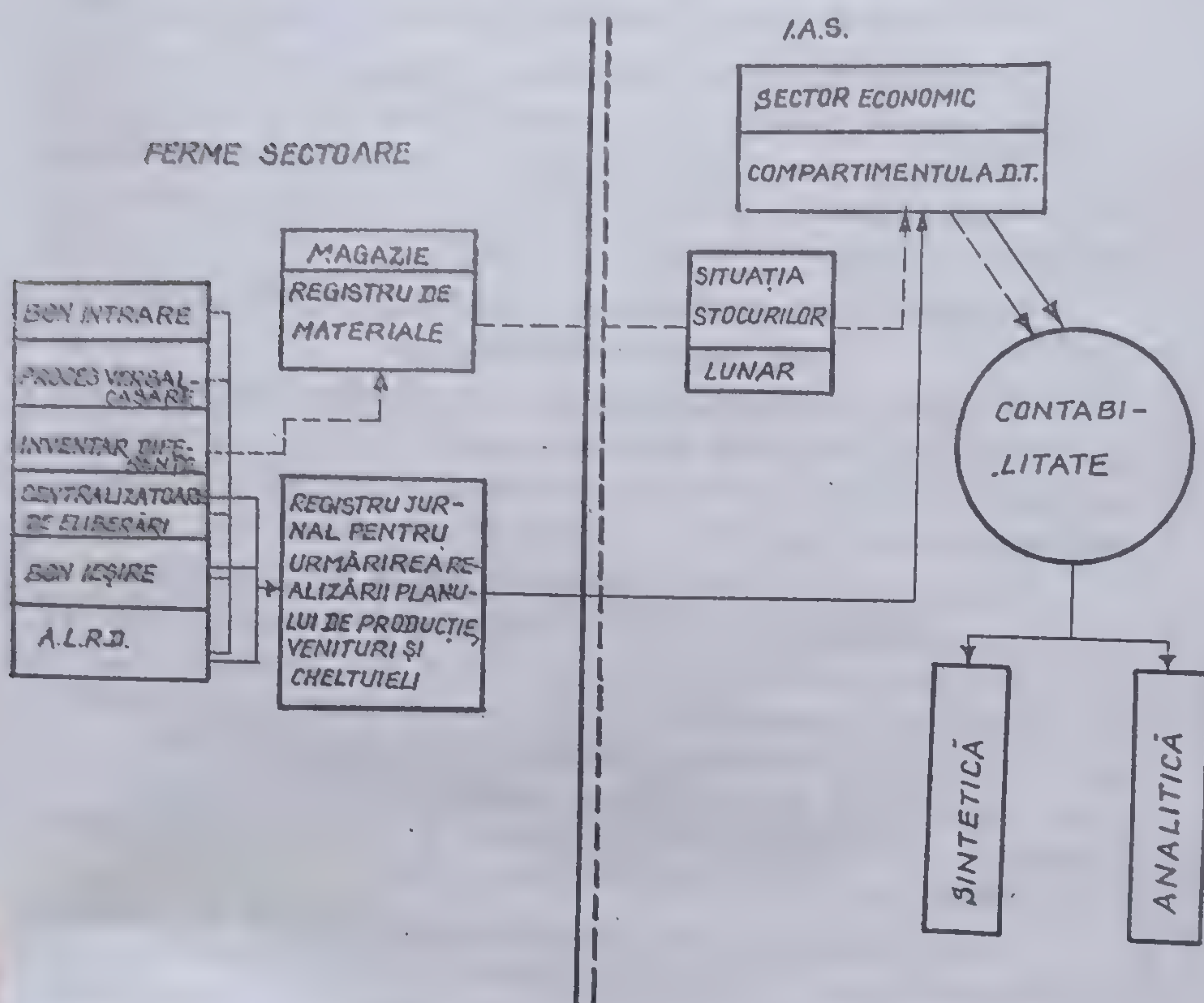
ORA \_\_\_\_\_

DATA \_\_\_\_\_

ORA \_\_\_\_\_



Sintetizat circulația documentelor legate de evidența materialelor o prezentăm în fig.16.



**Legendă:**

- - - - - documente înregistrate în registrul de materiale
- \_\_\_\_\_ documente înregistrate în registrul-jurnal

**Fig.16 Fluxul informațional privind materialele**

Materialele recepționate și necesite precum cele achitate și lăsate în custodie, fac obiectul unor înregistrări separate, atât la compartimentul A.D.T. cât și la contabilitate.

În vederea urmăririi în contabilitate a valorilor materiale se folosesc conturile:



200 "Materiale"

201 "Obiecte de inventar"

206 "Materiale și obiecte de inventar aflate la terți"

Deoarece materialele pot proveni din diferite surse, ca: din afara întreprinderii, din producție proprie, de la alte ferme sau sectoare de servire, din import, considerăm să prezentăm distinct operațiunile de aprovizionare și de consum, întrucât reclamă corespondențe diferite de conturi.

Contabilitatea materialelor în condițiile aprovizionării din afara întreprinderii

La contul 200 "Materiale" se înregistrează materialele recepționate și sosite sau nerecepționate și sosite, la prețul de facturare. La materiale se înregistrează și utilajele achiziționate pentru mica mecanizare, finanțate din împrumuturi bancare<sup>1</sup>.

În condițiile aprovizionării cu materiale din afară, cheltuielile de transport și aprovizionare se înregistrează separat la contul 510 "Cheltuielile activităților auxiliare", analiticol - cheltuieli compartiment A.D.T. Aceste cheltuieli, așa cum am mai arătat se decontează fermelor, sectoarelor de servire, lunar, în funcție de valoarea de facturare a materialelor aprovizionate. Documentul primar, întocmit de sectorul economic, pentru transmiterea cheltuielilor, este A.L.R.D.

Pentru exemplificare, luăm următorul exemplu: Se primește factura nr.316 cu îngrășăminte chimice în valoare de 400.000 lei, care se recepționează la ferma "A" în valoare de 100.000 lei și la ferma "B" în valoare de 300.000 lei. Transportul pe CFR este de 2000 lei. Transportul de la gară la ferme se face cu mijloace proprii și constau din retribuirea angajaților 1000 lei, amortizarea 1800 lei, CAS 71 lei.

Se înregistrează consumul de materiale pentru reparatul pompelor de la vermorele, cf. bonului de ieșire nr.1 lei 4600, material lemnos conform bonului de ieșire nr.2 pentru reparatul meselor la cantină 2600 lei și diferența de preț a materialelor vândute cu A.L.R.D. nr.1, a căror preț de înregistrare a fost de 8000 și de livrare de 9000 lei.

<sup>1</sup>) Vezi Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru IAS, 1972, p.16.



Cota de cheltuieli transmisă de I.A.B. fermei onto de 576 lei.

Pe baza bonului de intrare și a facturilor predate de ferme, în contabilitate au loc următoarele înregistrări:

200		410			
Materialale	=	Furnizori	400000	400000	
410		340			
Furnizori	=	Cont curent	400000	400000	
200		200			
Analitic: Ferme A 100000					
Ferma B 300000	=	Materialale	400000	400000	
510		Următoarele:	4871		
Cheltuielile activității auxiliare. Analitic: Cheltuieli cu aprov. și transp. =		410			
		Furnizori		2000	
		420			
		Decontări cu personalul		1000	
		432			
		Decontări privind amortizarea		1800	
		431			
		Decontări privind asig. sociale		71	
500		200			
Cheltuielile producției de bază	=	Materialale	7200	7200	
500		200			
Cheltuielile producției de bază	=	Materialale	1000	1000	
500		601/01			
Cheltuielile producției de bază		Venituri din alte activități	576	576	

În condițiile aprovizionării cu materiale din import I.A.S. întocmește "Fișa tehnică", care o trimite organului tutelar. Departamentul I.A.B. centralizează și în urma analizei întocmește



"Nota de comandă", bineînțeles după ce s-a obținut negația ministerelor producătoare. Agroimport pe baza cererilor - ofertă de la furnizori externi alege oferta cea mai avantajoasă și contractează. Totodată "Romtrans" primește dispoziția de a efectua transportul I.A.S. deschide acreditiv prin Agroimport la Banca Română de Comerț Exterior.

Cînd materialele ajung la frontieră, B.R.C.E. onorează factura externă, iar Romtrans întocmește "Declarația vamală" și "Avizul de expediție", prin care se anunță întreprinderea beneficiară. Agroexport emite factura internă, la preț complet de import, pe care o trimite beneficiarului.

Prețul complet de import este format din valoarea mărfii cumpărate plus cheltuielile legate de transport și aprovizionare pînă la frontieră, în valută (asigurarea, manipularea, recondiționarea, ambalaje etc).

Intrucît, practic, intervin prețuri interne și externe planificate pot apare diferențe favorabile și nefavorabile, precum variații între prețurile interne efective și externe față de cele planificate, diferențe care în termen consacrat se numesc influențe conjuncturale.

Diferențele de preț se decontează cu bugetul statului, iar influențele conjuncturale se decontează de întreprinderea beneficiară sau de organul ierarhic superior.

Diferența de preț se determină prin următorul calcul:

- în cazul diferențelor favorabile:

$$D.p.i. = (V.i.p. - T.p.i) - (V.i.v.i. \times C.i.o)$$

- în cazul diferențelor nefavorabile:

$$D.p.i. = (V.i.v.i \times C.i.o) - (V.i.p. - T.p.i)$$

în care:

D.p.i = Diferențe de preț import;

V.i.p = Valoarea de preț intern de producție a materialelor din import;

T.i.p = Cheltuielile de circulație pe parcurs intern;

V.i.v.i = Valoare de import în valută franco frontieră;

C.i.o = Coeficient intern de calcul.

Calculul influențelor conjuncturale se determină prin relațiile:



- cele favorabile:

$$V.i.f = (C.r.i_1 - Crip1) \times (C.m.i \times Pcif_1)$$

- cele nefavorabile:

$$V.i.n = (Crip1 - Cri_1) - (Cm_1 \times Pcif_1)$$

în care:

$Cri_1$  = cursul de revenire brut realizat;

$Crip1$  = cursul de revenire brut de import planificat în lei;

$Omi$  = cantitatea materialului importat;

$Pcif_1$  = prețul extern efectiv, în lei valută, franco frontieră română sau prețul românesc de descărcare.

În contabilitate materialele din import se înregistrează în aceleași condiții ca și cele primite din afară, respectiv prin intermediul conturilor 200 "Materiale" și 410 "Furnizori".

Deosebit influențele conjuncturale favorabile se înregistrează în roșu, iar cele nefavorabile în negru în debitul contului 510 "Cheltuielile activităților auxiliare".

Influențele conjuncturale nefavorabile pot fi suportate și de organul ierarhic superior, cont 440 "Decontări între unitate și organul ierarhic superior".

Exemplificăm: Se primesc materiale din import, a căror preț intern efectiv este de 120.000 lei, iar prețul extern planificat de 100.000 lei.

%	=	410		100.000
200		Furnizori		
Materiale			120.000	
510				
Cheltuielile activi-				
tăților auxiliare			20.000	

Se primesc materiale a căror preț intern efectiv este de 60.000 lei, iar prețul extern planificat de 75.000 lei. Influența rezultată se suportă jumătate de întreprindere și restul de organul tutelar.



%	=	410		75.000
		Furnizori		
200				
Materiale			60.000	
510				
Cheltuielile acti-				
vităților auxiliare			7.500	
440				
Decontări între uni-				
tate și organul ie-				
rarhic superior			7.500	

Diferențele de preț favorabile și nefavorabile care rezultă din compararea prețurilor interne și externe planificate se înregistrează la contul 430 "Decontări cu bugetul statului".

Se primesc materiale din import a căror preț intern planificat este de 80.000 lei iar prețul extern planificat de 85.000 lei.

%	=	410		85.000
		Furnizori		
200				
Materiale			80.000	
430				
Decontări cu buge-				
tul statului			5.000	

Se primesc materiale de import a căror preț intern planificat este de 20.000 lei, iar prețul extern planificat de 18.000 lei.

200	=	%	20.000	
Materiale		410		
		Furnizori		
		430		18.000
		Decontări cu bugetul		2.000
		stat.		



În condițiile aprovizionării cu materiale din producție proprie, potrivit metodologiei actuale acreditate prin instrucțiunile de aplicare a planului de conturi, ținem să semnalăm mai multe posibilități și anume: 1. rețineri de produse pentru nevoile proprii ale fermei (semințe, lapte pentru furajarea tinorețului taurin etc). 2. aprovizionarea unei ferme de la altă fermă sau sector de servire din cadrul aceleiași întreprinderi (furaje, furaje concentrate, lapte, carne, struguri, ouă etc); 3. darea spre prelucrare a unor materiale la terți și înregistrarea lor din nou ca materiale prelucrate.

Înainte de a exemplifica, ținem să relevăm două situații distincte, cu semnificații corespunzătoare în situația economico-financiară, fapt ce conduce și la reflectări diferite în contabilitate.

În condițiile reținerii de materiale din producție proprie și consumării lor în același an nu constituie obiect al contabilității, dar la nivelul fermelor valoarea acestor materiale se cuprinde în calculul costului efectiv; dar se evidențiază la recoltare la contul 220 "Produse principale".

Exemplificăm: Se rețin 40.000 kg grâu boabe la prețul intern de decontare de un leu, care se consumă în același an pentru în-sămânțările de toamnă. În contabilitate operațiunile sînt:

220		540		
Produse finite	=	Decontarea producției	40.000	40.000
540		220		
Documentarea produc.	=	Produse finite	40.000	40.000

În condițiile în care se reține aceeași cantitate, dar nu se consumă în anul de plan, ci în anul următor, corespunzător metodologiei stabilite, operațiunile contabile sînt:

220	=	540		
Produse finite		Decontarea producției	40.000	40.000
200	=	220		
Materiale		Produse finite	40.000	40.000
540	=	600		
Decontarea produc.		Venit activ. bază	40.000	40.000



500	=	200	40.000	40.000
Cheltuielile produc-		Materiale		
ției de bază				

În contextul aprovizionării cu materiale de la alte ferme și sectoare din cadrul întreprinderii, cerințele gestiunii economice a determinat evidențierea unor raporturi distincte, respectiv, de înregistrare ca venit din activitatea de bază pentru ferma predătoare și de sporire de mijloace (materiale) la ferma primitoare. Asemenea operațiuni sînt foarte frecvente, ca: livrarea de furaje, de struguri, de carne, de lapte, ouă la incubatoare etc., în vederea desfășurării unei noi activități. Pentru reflectarea acestor operațiuni ferma predătoare emite "Actul de livrare-recepție-decontare", iar ferma primitoare "Bonul de intrare".

Exemplu: Se predă de ferma vegetală "A" furaje în valoare de 200.000 lei fermei "B" zootehnice. În contabilitate se vor face următoarele articole:

200	=	600		
Materiale		Venituri din activitatea de bază	200.000	200.000

Prețul de înregistrare, în condițiile aprovizionării cu materiale de la alte ferme este prețul de producție, considerîndu-se, în condițiile gestiunii economice ca o aprovizionare din afară.

O altă posibilitate învedereată, este aceea a predării unor materiale la terți spre prelucrare, în vederea folosirii lor în producție sau pentru recondiționare și de readucerea lor la fermă tot sub formă de materiale. Asemenea operațiuni în contabilitate se reflectă numai valoric, pe ferme și sectoare de servire, gestionare, iar la nivelul fermelor și sectoarelor de servire în Registrul de materiale se vor înscrie în partizi distincte pe feluri de materiale, cantitativ și valoric, iar în coloanole de explicații se vor menționa unitățile prelucrătoare.

În contabilitate pentru evidența materialelor date terților spre prelucrare se folosește contul 206 "Materiale și obiecte



de inventar aflate la terți". Mișcarea lor se reflectă la prețurile de înregistrare.

Cheltuielile cu transportul și manipularea, precum și cu prelucrarea efectuată de terți sau recondiționare se înregistrează la cheltuielile comune fermei sau sectorului de servire, mărind valoarea materialelor rezultate din finisarea sau înnobilare. (prelucrarea fierului, cherestelei, condiționarea semințelor etc).

Exemplu: Se dau 5000 kg boabe grâu în valoare de 5000 lei pentru recondiționare, înnobilare, I.V.C.P.T. Din prelucrarea rezultă 4600 kg grâu și 400 kg gozuri. Cheltuielile de prelucrare facturate de I.V.C.P.T. Iași sînt de 300 lei. Transportul grâului se face cu mijloace proprii. În contabilitate au loc următoarele articole contabile:

206	=	200		
Materiale și obiecte de inventar aflate la terți		Materiale	5000	5000
206	=	410		
Materiale și obiecte de inventar aflate la terți		Furnizori	300	300
200	=	206		
Materiale		Materiale și obiecte de inventar la terți		
Analitic 4600x1,12=				
5200 lei				
400x0,25=				
100 lei			5300	5300

Cheltuielile cu transportul și manipularea grâului pînă și de la I.V.C.P.T. sînt înregistrate în debitul contului 510 "Cheltuielile activităților auxiliare, analitic ol. "Compartiment A.D.T." care se decontează prin repartizarea de sectorul economic, pe purtătorul de cheltuială, care a reclamat consumul, în cazul nostru, de grâu selectat, în funcție de valoarea lui.

x x

x



Gestiunea materialelor, oricît de corectă s-ar gestiona, pot asigura acesteia un conținut real și complet, dar nu în sens absolut, întrucît faptic se pot produce o serie de modificări (scăderi sau creșteri în greutate), datorită proprietăților, a instrumentelor de măsurare neverificate etc. Ele se manifestă prin plusuri și lipsuri de inventar. O altă cale, desigur numai valoric, materialele pot fi supuse operațiunii de reevaluare. Reevaluarea materialelor se face numai pe baza unei Hotărîri a Consiliului de Miniștri. Plusuri sau lipsuri de materiale, afectează costurile de producție fie ale fermelor sau sectoarelor de servire atît cantitativ cît și valoric. Plusurile de inventar atrag debitarea contului 200 "Materiale" și creditarea contului 500 "Cheltuielile producției de bază" sau a contului 510 "Cheltuielile activităților auxiliare". Lipsurile de materiale se vor înregistra prin debitarea costurilor de producție (conturile 500 și 510) și creditarea contului 200 "Materiale" numai în cazul cînd nu sînt imputabile. La ferme, pe baza bonurilor de intrare, respectiv a bonurilor de ieșire sau pe baza inventarelor se operează în "Registrul de materiale" și în "Registrul-jurnal" formularul "Materiale" coloana "cheltuieli comune" aceasta pentru a se realiza o corelație între evidența de la ferme și cea de la contabilitate.

Reevaluarea stocurilor de materiale se face numai pe baza HCM și ea afectează numai valoarea de înregistrare. Ca document de înregistrare este inventarul, în care se exprimă atît valoarea veche cît și valoarea nouă ca urmare a reevaluării. Dintre aceste două evaluări pot rezulta diferențe, în funcție de sensul reevaluării.

În situația cînd materialele se reevaluează, în sensul micșorării prețului de înregistrare, diferența dintre prețul vechi și nou se înregistrează în roșu, iar dacă reevaluarea se face în sensul majorării prețului de înregistrare, diferența dintre prețul vechi și nou se evidențiază în negru, prin intermediul contului 494 "Decontări din reevaluarea stocurilor". Diferența rezultată din reevaluarea stocurilor de materiale obligă la regularizarea resurselor de finanțare cu excepția diferenței din reevaluarea stocurilor supranormative neacreditate de bancă, care urmează a se încasa de la bugetul statului.



Exemplificăm: Materiale existente conform inventarului la data reevaluării 100.000 lei, în urma reevaluării 80.000 lei, diferență 20.000 lei. Materiale suplimentare 10.000 lei care s-au reevaluat la 8.000 lei. Obiecte de inventar conform inventarului înainte de reevaluare 4000 lei în urma evaluării 50.000 lei, diferența va majora mijloacele circulante, ca limită de normativ.

Acste modificări sînt reflectate în următoarele articole de jurnal:

200	=	494	20.000	20.000
Materiale		Decontări din reevaluarea stocurilor		
200	=	494	2.000	2.000
Materiale		Decontări din reevaluarea stocurilor		
201		494	10.000	10.000
Obiecte de inventar în depozit		Decontări din reevaluarea stocurilor		
494	=	701	20.000	20.000
Decontări din reevaluarea stocurilor		Fondul mijloacelor circulante		
430	=	494	2.000	2.000
Decontări cu bugetul statului		Decontări din reevaluarea stocurilor		
494		701	10.000	10.000
Decontări din reevaluarea stocurilor		Fondul mijloacelor circulante		
340	=	430	2.000	2.000
Cont curent		Decontări cu bugetul statului		

#### 3.4. Organizarea contabilității obiectelor de inventar

Obiectele de inventar sînt mijloace de muncă ce se consumă, de regulă, în mai multe cicluri de producție, însă au o valoare mai mică de 500 de lei. Ele ocupă o poziție intermediară între mijloacele fixe și mijloacele circulante. Din punct de



vedere al finanțării ele sînt considerate mijloace fixe. Funcția intermediară între mijloacele de muncă și mijloacele circulante este dată și de faptul că ele se uzează, că transmit valoarea asupra produselor, că prelungirea duratei de folosință reclamă, cheltuieli cu reparații curente, iar durata scurtă determină înlocuirea imediată. Pentru înlăturarea greutăților privind finanțarea lor, sînt considerate mijloace circulante.

Tot la acest cont se ține evidența echipamentului de lucru procurat de întreprindere, ferme pentru a fi predat angajaților, precum și cazarmamentul de la dormitoarele muncitorilor agricoli. Cheltuielile ce se fac cu repararea obiectelor de inventar nu măresc valoarea acestora. Echipamentul de lucru acordat angajaților, care au dreptul la acesta, în virtutea actelor normative, se suportă de către întreprindere 50%, iar restul se recuperează de la angajați.

În agricultură, spre deosebire de alte ramuri ale economiei naționale, obiectele de inventar nu reclamă evidențierea la dare în folosință și nici a uzării lor. Ca urmare, în planul de conturi pentru întreprinderile agricole de stat nu figurează contul 202 /Obiecte de inventar în folosință" și 203 "Uzarea obiectelor de inventar". Cuprinderea valorii obiectelor de inventar în costurile de producție ale fermelor și sectoarelor de servire se face numai o singură dată la scoaterea lor din folosință. Materialele recuperate din casarea obiectelor de inventar scoase din uz, se înregistrează în debitul contului 200 "Materiale" prin creditul conturilor corespunzătoare de cheltuieli în care s-a înregistrat valoarea obiectelor în cauză. Această metodologie se justifică datorită procesului de producție agricolă care este lung pînă la un an sau mai mult de un an.

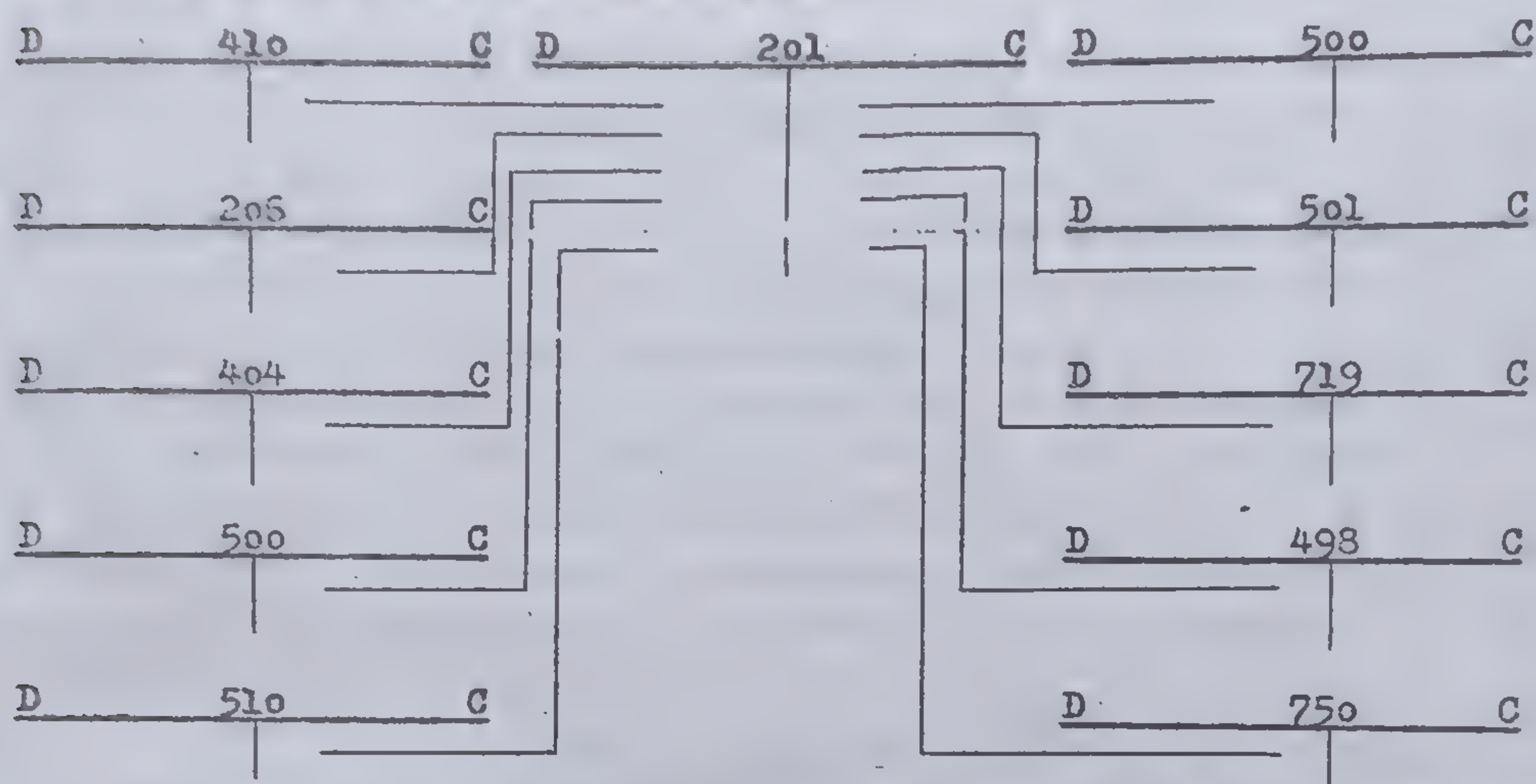
Evidența obiectelor de inventar la nivelul fermelor se ține cantitativ și valoric - pe feluri - în "Registrul de materiale" iar contabilitatea lor numai valoric, deci în aceleași condiții ca și contabilitatea materialelor.

Darea în folosință se ține pe bază de inventare individuale sau pe bază de centralizatoare de eliberări.

Contul 201 "Obiecte de inventar" este un cont de activ. În debit se înregistrează intrările provenite din aprovizionări din afară, din producție proprie, plusuri de inventar etc. iar în



credit se reflectă obiectele de inventar scoase din folosință. Soldul contului reprezintă valoarea obiectelor de inventar aflate în magazie și în folosință. Schematic funcțiunea contului 201 "Obiecte de inventar" se prezintă astfel:



În eventualitatea intervenirii de transferări de obiecte de inventar între ferme și sectoarele întreprinderii se fac la fel ca și în cazul materialelor, cu excepția faptului că valoarea lor se determină în funcție de gradul real de folosință al acestora.

x x

x

Materialele, obiectele de inventar achitate și nesosite precum și cele în custodie (în păstrare), bonurile de cantități fixe (BCF) reprezentând cantitatea de carburanți și lubrefianți plătită de întreprindere și care urmează a fi ridicată ulterior de la bazele petroliere se oglindesc la contul 206 "Materiale și obiecte de inventar aflate la terți".

### 3.5. Organizarea contabilității animalelor adulte de producție și de reproducție

Potrivit metodologiei actuale, animalele adulte de producție și de reproducție sînt considerate mijloace circulante. Acest fapt se găsește în contradicție cu rolul pe care îl joacă diferiți factori de producție, încălcul principiul delimitării mijloacelor fixe de mijloacele circulante.



Independent de opiniile exprimate<sup>1</sup>, animalele adulte trebuie să se găsească în categoria mijloacelor fixe pentru că acestea participă la mai multe cicluri de producție și au o valoare mai mare de 500 lei. Practic animalele nu pot sta în aceeași categorie cu furajele, care se consumă într-un ciclu de producție.

Existența animalelor adulte de producție și reproducție atrage consumațiuni de valori, obținerea de produse animaliere și de produși cu un preț de cost cât mai mic. Eficiența zootehniei se poate realiza numai printr-o perfecționare continuă a tehnologiilor de creștere; acționarea pe linie de ameliorare și dezvoltarea cercetărilor aplicative în domeniul nutriției și fiziologiei animalelor, cu accent de folosire de nutrețuri combinate. Cu drept cuvânt s-a spus că un animal constituie o mică uzină în care optimul condițiilor de alimentație, îngrijire, întreținere, selecție, organizarea reproducției, organizarea muncii trebuie să-și găsească locul. Nivelul producției și rentabilității animalelor nu depinde de un singur factor, ci de totalitatea factorilor de creștere, de raportul în care se găsesc unul față de altul. Optimul dintre substanțele energetice și de proteine, dintre acestea și celelalte substanțe nutritive din rație are o mare importanță sub raportul rentabilității.

Excesul unei substanțe nutritive înseamnă risipă, insuficiența unora duce la scăderea producției, iar în ambele cazuri la situații de neeficiență.

Contabilitatea animalelor adulte de producție și reproducție se va organiza în așa fel încât să răspundă următoarelor obiective: 1. existența și mișcarea lor; 2. cheltuielile de exploatare care se asimilează ca un proces economic; 3. cunoașterea gradului de realizare a planului de producție; 4. controlul gestiunii animalelor în scopul păstrării integrității și a rezultatelor economice.

- 1) a. Adepții opiniei de a considera animalele de producție mijloace fixe: Pierre Promont, *Le modernisation de l'agriculture*; Ch. Lauwe, *Nouvelle gestion des exploitations agricoles*; G. Bublot, *L'entreprise agricole*.  
b. Adepții opiniei de a considera animalele de producție mijloace circulante: D. V. Kinov, *Amortizirane na asmovite fondove selското stovanstvo*; Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru IAB.



Gestiunea animalelor, exploatarea lor a condus ca în contabilitate, animalele adulte să se dezvolte în analitice pe specii, rase și categorii.

Specia este o categorie sistematică de animale cu descendență comună și caractere morfo-fiziologice și biochimice stabile, exemplu: porcine, ovine etc.

Rasa este grupul individualizat de animal din aceeași specie, caracterizată prin însușiri comune de ordin biochimic, fiziologic, morfologic, ecologic etc. fixată ereditar.

Rasele în zootehnie se formează în urma unor selecții artificiale sistematice, cu o productivitate ridicată, specializate pe un anumit tip de producție, ca: lapte, lână, carne, ouă etc și cu o valoare mare de prăsilă (simmental, schwiz, mafele alb, landras, York etc).

Categoria definește grupul (lotul) de animale de același fel sau asemănătoare între ele, în funcție de vîrstă, greutate, stare fiziologică etc.

În contabilitate atît existența, mișcarea și cheltuielile de exploatare, precum și producția sau reproducția se urmărește pe specii, rase și categorii.

Pentru animale adulte de producție, speciile de animale se subdivid în categorii astfel:

Taurine

- tauri și vaci pentru lapte;
- tauri și vaci pentru carne;
- tauri și vaci pentru reproducție.

Porcine:

- vierii reproducători;
- scroafe de prăsilă.

Ovine:

- berbeci reproducători;
- oi fătătoare;
- batali.

Fiecărei categorii îi corespunde, fie reproducerea de viței, porci, miei, mînji, doze pentru animalele aflate în stații de montă etc., sau fie în vederea obținerii de produse ca:



lapte, carne, lână, ouă, miere, pelicele, fulgi, ceară, roiuri etc.

Unul din obiectivele contabilității animalelor adulte de producție și reproducție este acela al urmăririi existenței și a mișcării lor, care se realizează la nivelul fermelor cu ajutorul "Registrului-jurnal pentru urmărirea evoluției efectivelor de animale".

Mișcarea animalelor se ține cantitativ, pe capete și kg., arătându-se sursele de intrare, destinația ieșirii și stocul. La sectorul economic al întreprinderii se dezvoltă o contabilitate analitică pe specii de animale, separat reproducători, iar la fiecare specie se dezvoltă pe ferme gestionare, cantitativ și valoric. Fișele de cont analitice cuprind coloane dezvoltătoare pentru gruparea datelor pe ferme. Și pentru animalele adulte de producție și reproducție se realizează controlul lunar al indicatorilor cantitativi din evidența operativă a fermelor cu cei de la contabilitate prin extrase din registrul evoluției efectivelor de animale, care se trimite contabilității de responsabilul economic al fermei. Între operațiunile din registrul fermei și rulajele contului 210 "Animale adulte de producție și reproducție" trebuie să existe o concordanță.

Formarea efectivelor de animale adulte se face prin: trecerea tineretului propriu; cumpărări de animale din afară; transfer de la o fermă la alta din cadrul întreprinderii; transfer între întreprinderi.

Ieșirea animalelor adulte are loc în condițiile casării, reformării, când nu mai corespund condițiilor de producție și reproducție transfer, vânzări, sacrificări, dispariției etc.

Animalele adulte de producție și reproducție sînt exprimate la următoarele prețuri:

- cele achiziționate din afară la prețul de facturare plus cheltuielile de transport aprovizionare, care măresc valoarea;
- trecerile tineretului propriu în categoria animalelor adulte se face la prețul intern de decontare (normat);
- transferările, indiferent de unde, la prețul de înregistrare din întreprinderea sau ferma predătoare.

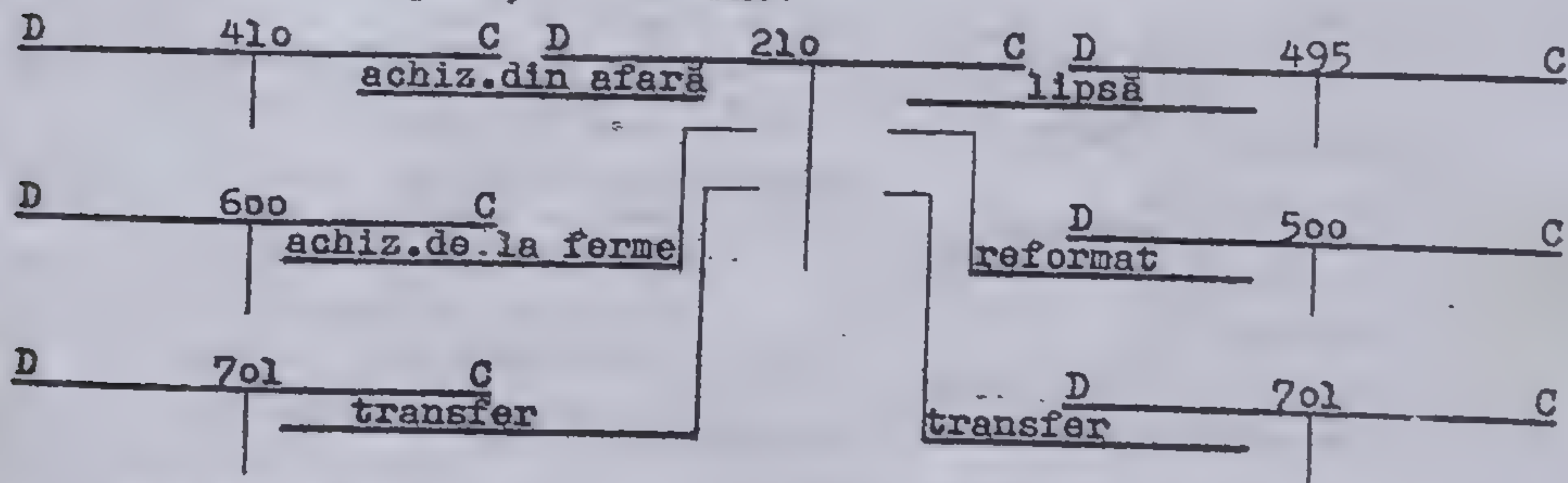
Orice mișcare a animalelor, atît în "Registrul-jurnal pentru urmărirea evoluției efectivelor de animale" cît și în conta-



bilitate se face numai pe bază de documente primare, care justifică atât existența cât și mișcarea animalelor. Dintre documentele folosite sînt: actul de fătare, actul de mutație, actul de cîntărire, actul de moarte, dispariție, tăiere, factura, bonul de intrare, bonul de ieșire, actul de livrare, recepție, decontare. Aceste documente după ce au fost înregistrate de responsabilul economic în "Registrul evoluției efectivului de animale" se predau sectorului economic spre evidențiere atât în contabilitatea sintetică cât și în contabilitatea analitică a contului 210 "Animale adulte de producție și de reproducție".

Contul 210 "Animale adulte de producție și de reproducție" făcînd parte din seria conturilor de activ, în debit se vor înregistra orice sporire, ca urmare a achiziției, trecerii de animale tinere în categoria animalelor adulte, primirile prin transfer și plusurile de inventar și se creditează cu reducerile, ca o consecință a reformării, sacrificării, lipsuri, transferări la alte unități.

Schematic operațiunile sînt:



Un alt obiectiv al contabilității animalelor adulte de producție și reproducție îl constituie costurile de producție legate de exploatarea lor, care formează un proces-economic. Costurile de producție determină creșterea în greutate, deci în valoare, oferirea de produse (lapte, carne, ouă, lînă, miere etc) și produși (viței, porci, miei etc). Ele asigură refacerea permanentă a animalelor.

Animalele de producție și reproducție, făcînd parte din categoria mijloacelor circulante, nu se amortizează.

În condițiile exploatării lor, ele își pierd din valoare, cunoscînd că acea pierdere afectează costurile de producție cu ocazia reformării. De asemenea se mai înregistrează pe costurile



de producție trecerea animalelor adulte în categoria la îngreșat în cadrul aceleiași ferme sau livrate altor ferme pentru îngreșare, precum și în cazurile cînd intervin tãleri forțate, moarte și lipsurile de inventar.

Exemplificãm:

Datorită încheierii procesului de exploatare, parte din animalele de producție în valoare de 100.000 lei se reformează, trecîndu-se în categoria animale la îngreșat la prețul intern de decontare (normat) 80.000 lei. Se mai constată lipsa unui animal a cãru valoare de înregistrare era de 3000 lei iar prețul de producție cu care se estimează lipsa este de 4000 lei.

În contabilitate se fac urmãtoarele articole:

500	=	210	100000	100000
Cheltuielile producției de bază		Animale adulte de producție și re-		
Analitic: Lichidarea animalelor		producție		
Ferma				
211	=	540	80000	80000
Animale tinere și la îngreșat		Decontarea producției		
498	=	7	4000	
Debitori		210		3000
		Animale adulte de producție și repro-		
		ducție		
		430		1000
		Decontări cu bugetul statului		

În condițiile cînd animalele adulte de producție și re-producție se valorifică în afara întreprinderii, după ce se înregistrează trecerea lor pe costurile de producție pentru a evidenția procesul reformării, intervin înregistrările în legătură cu vânzarea și decontarea costurilor de producție pentru a se stabili rezultatele perioadei.



400	"	600
Cheltuieli		Venituri din activi-
		tatea de băni
600	"	500
Venituri din activi-		Cheltuielile produc-
tatea de băni		ției de băni

Contabilitatea conturilor de producție legate de exploatarea și întreținerea animalelor adulte, precum și calculul prețului de cost efectiv al produselor și a produșilor se va trata în extenso la capitolul corespunzător.

### 3.6. Gestiunea automată a materialelor

Întreprinderile agricole au un înalt grad de complexitate și deci un volum de informații relativ mare de prelucrat, de aceea se cere automatizarea întregului proces de prelucrare a datelor. Printre acestea îl constituie aprovizionarea și consumul de materiale.

Determinarea necesarului de materiale se va face din datele cuprinse în fișele tehnologice (consumuri specifice), varianta folosită la întocmirea planului de venituri și cheltuieli. Este indicat să se utilizeze metodele matematice de tip programarea liniară și metodele de simulare în vederea alegerii unor soluții optime.

Pentru conducere se vor întocmi liste sintetice, care vor conține necesarul de materiale de aprovizionat, defalcăt cantitativ și valoric pentru anumite materiale care sunt considerate prioritare, care stau la baza comenzilor și contractelor cu furnizorii.

Comenzile lansate vor fi incluse într-un fișier, care servește la urmărirea îndeplinirii lor.

Prin prelucrarea datelor privind mișcarea materialelor se va urmări:

- gestiunea materialelor pe depozite, ferme;
- furnizarea de informații centralizate și sistematizate pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică a intrărilor și ieșirilor de materiale, a cheltuielilor de transport-aprovizionare, a lipsurilor de materiale la recepție și a altor elemen-



te din documentele de mișcare a materialelor;

- furnizarea de informații pentru postcalcul;

- furnizarea de informații pentru urmărirea consumului specific planificat sau normat;

- furnizarea de informații privind respectarea planului de aprovizionare.

Așa cum am mai spus întreprinderile agricole trebuie să folosească avantajele C.T.C.E. În acest sens pentru transmiterea datelor se pot folosi una din alternativele menționate:

1. transmiterea către C.T.C.E. a benzilor perforate obținute în întreprindere la mașina de contabilizat Felix F.C.15 sau Felix F.C.30; 2. predarea documentelor la C.T.C.E. pentru transpunerea datelor pe cartele perforate. Prelucrarea datelor la calculator se va face pornind de la necesitățile informației fiecărei trepte organizatorice, fermă, sector și întreprindere. În general se reclamă obținerea următoarelor situații:

- balanța analitică de materiale;

- situația intrărilor de materiale pe conturi corespondente;

- situația ieșirilor de materiale pe conturi corespondente;

- situația consumurilor de materiale și abateri față de norme;

- situația furnizorilor.

Pentru prelucrarea datelor se folosesc două fișiere, și anume: fișierul de stoc (F.STOC) și fișierul de mișcări (FMISC).

Fișierul de stoc (F.STOC) va cuprinde următoarele câmpuri:

- cod magazia fermei
- cod materiale
- denumirea materialului
- prețul unitar

- 1 caracter numeric

- 7 caractere numerice

- 30 caractere numerice

- 4 caractere numerice și se va utiliza formatul împachetat zecimal

- 6 caractere numerice și se va utiliza formatul împachetat zecimal

- 6 caractere numerice și se va utiliza formatul împachetat zecimal (IMP.ZEC);

- 6 caractere numerice și se va utiliza formatul împachetat zecimal

- cantitatea în stoc

- stocul normat

- stocul de siguranță



Pentru creerea acestui fișier se vor folosi cartele perforate întocmite după documentele primare, cu machete de completare identică cu descrierea fișierului.

Pentru actualizare se vor folosi de cartele cu macheta identică cu excepția introducerii unui câmp numit Cod actualizare care va avea valorile: 1=adăugare; 2=modificare; 3=ștergere.

Pentru aceasta se va întocmi: un program de validare și un program de creare și o actualizare modular. Modulele de creare sau de actualizare sînt selectate pe baza unui program înscris în consolă.

Fișierul va fi depozitat pe un disc, organizat, indexat-secvențial cu cheia formată din câmpurile "Cod magazie-fermă și Cod material".

Fișierul de mișcări (F.MISC) va avea drept câmpuri ca componente următoarele:

- |                |                                 |
|----------------|---------------------------------|
| - cod magazie  | - 1 caracter numeric;           |
| - cod material | - 7 caractere numerice;         |
| - cantitatea   | - 6 caractere numerice(JMP.ZEC) |
| - indicatorul  | - 1 indicator                   |

Indicatorul va fi: 0 pentru ieșiri din magazie;  
1 pentru intrări în magazie.

Acest fișier este obținut din perforarea unor cartele de machetă identică cu fișierul, care sînt rezultate din bonuri de ieșire și din bonuri de intrări.

Si aici vor fi necesare două programe: unul de validare a informațiilor incluse în fișier și celălalt de executare a tranzacției în fișierul de stocuri (FSTOC).

Prin cel de al doilea program se vor realiza calculele, iar indicatorul va avea următoarele semnificații:

- dacă indicatorul este egal cu zero, atunci conținutul câmpului cantitatea în stoc din fișierul FSTOC este egal cu suma dintre vechiul conținut al acestui câmp și conținutul câmpului cantitatea din fișierul FMISC;

- dacă indicatorul este egal cu 1, atunci conținutul câmpului cantitatea în stoc din fișierul FSTOC este egal cu diferența dintre vechiul conținut al acestui câmp și conținutul câmpului cantitatea din fișierul FMISC.



Descrierea modului de lucru, a circuitului informațiilor și obținerea situațiilor se realizează prin schema logică pentru programul de validare-tranzacție (fig.17).

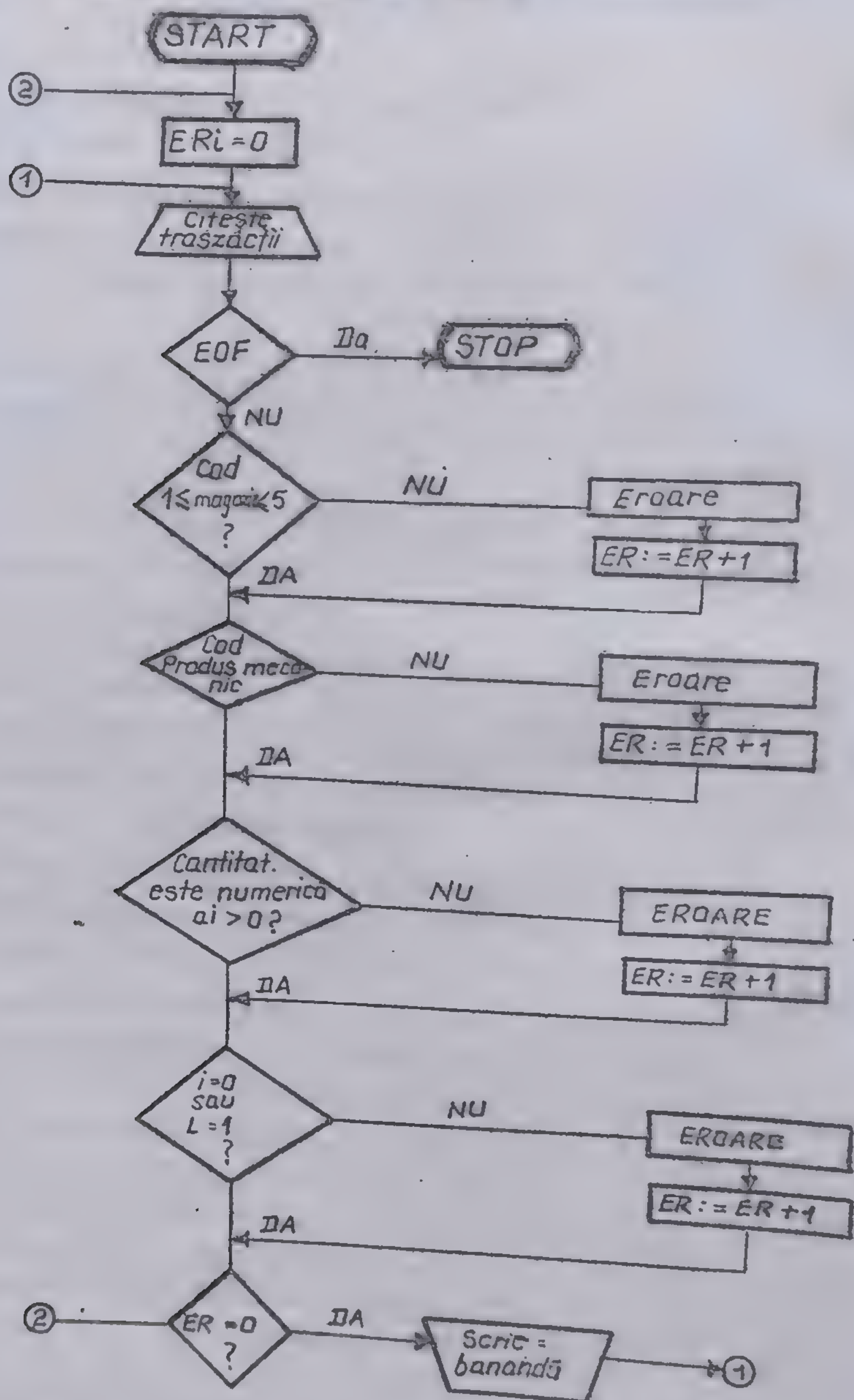


Fig.17 Schema logică pentru programul de validare-tranzacție



Validarea se execută în două etape: 1. Identificarea unor erori "forțate" datorită trecerii defectuoase a datelor pe suportul a unei completări greșite a documentului etc., care sînt afișate prin listarea erorilor; 2. validarea prin depistarea unor erori de conținut, adică dacă s-au prelucrat integral toate documentele necesare.

Identificarea erorilor și obținerea balanței analitice a materialelor, precum și a situațiilor necesare înregistrărilor în contabilitate se folosesc programele VALIDBAN și VALIDCAR, pe care le redăm mai jos: (fig.18).

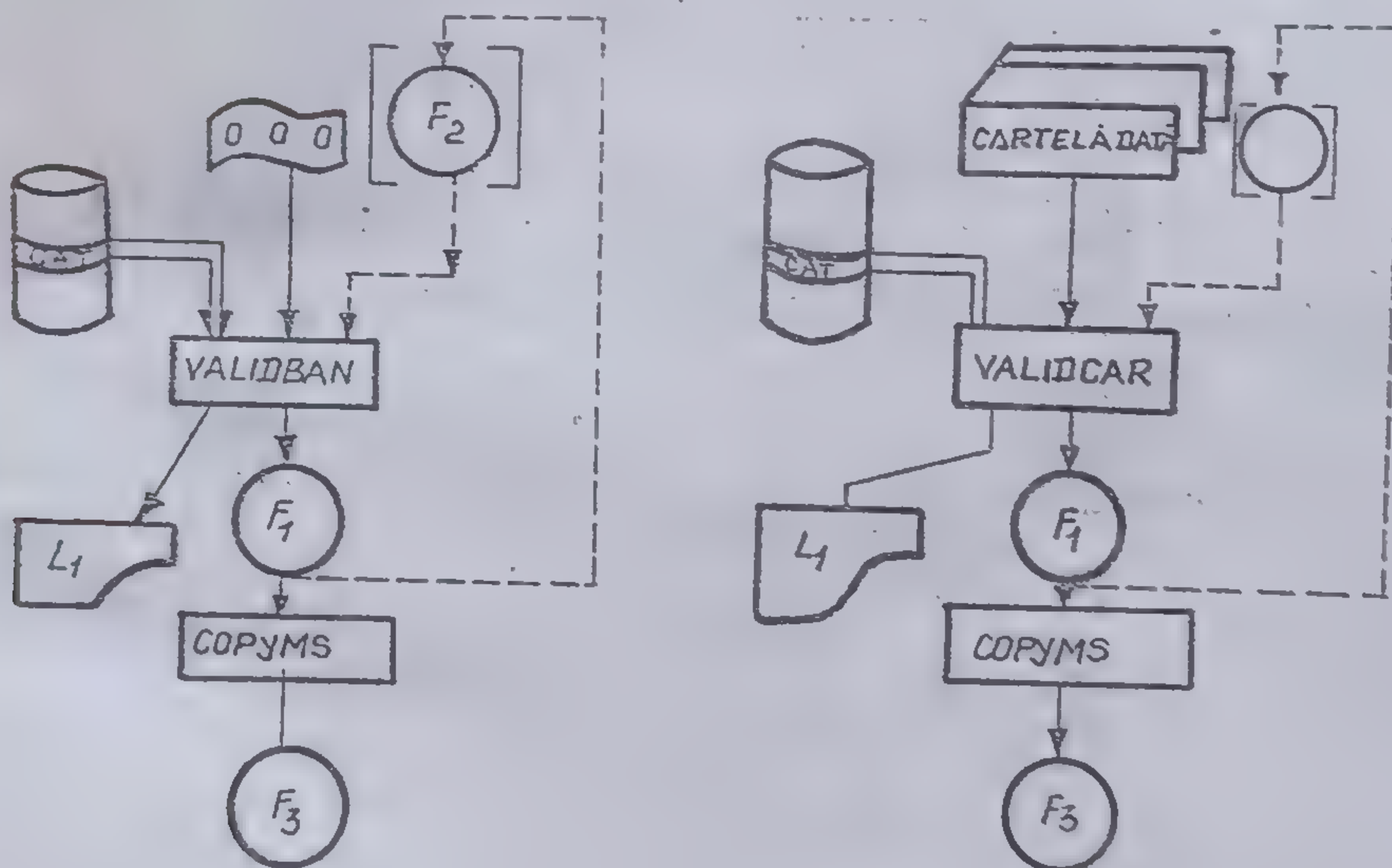


Fig.18

Prin programul VALIDBAN se citește banda perforată și se fac o serie de teste de verificare. Înregistrările corecte sînt preluate pe banda magnetică F1 iar cele eronate sînt afișate pe lista L1.

Programul COPYMS copiază fișierul F1 și F3 pentru siguranță în păstrare.



Dacă se folosește în prelucrarea datelor cartelele perforate se utilizează programul VALIDCAR.

Validarea prin depistarea unor erori de conținut, adică dacă s-au prelucrat integral toate documentele se observă prin confruntarea balanței analitice a materialelor cu registrul de materiale. Pentru a vedea dacă toate documentele au fost prelucrate și pentru a obține situația intrărilor pe conturi corespondente, a ieșirilor pe conturi corespondente, a consumurilor de materiale și a abaterilor față de norme și a furnizorilor se pornește de la fișierul ML creat pe disc magnetic. Procedul de lucru pentru situațiile de intrări și ieșiri de materiale pe conturi corespondente este dat în fig.19 și fig.20.

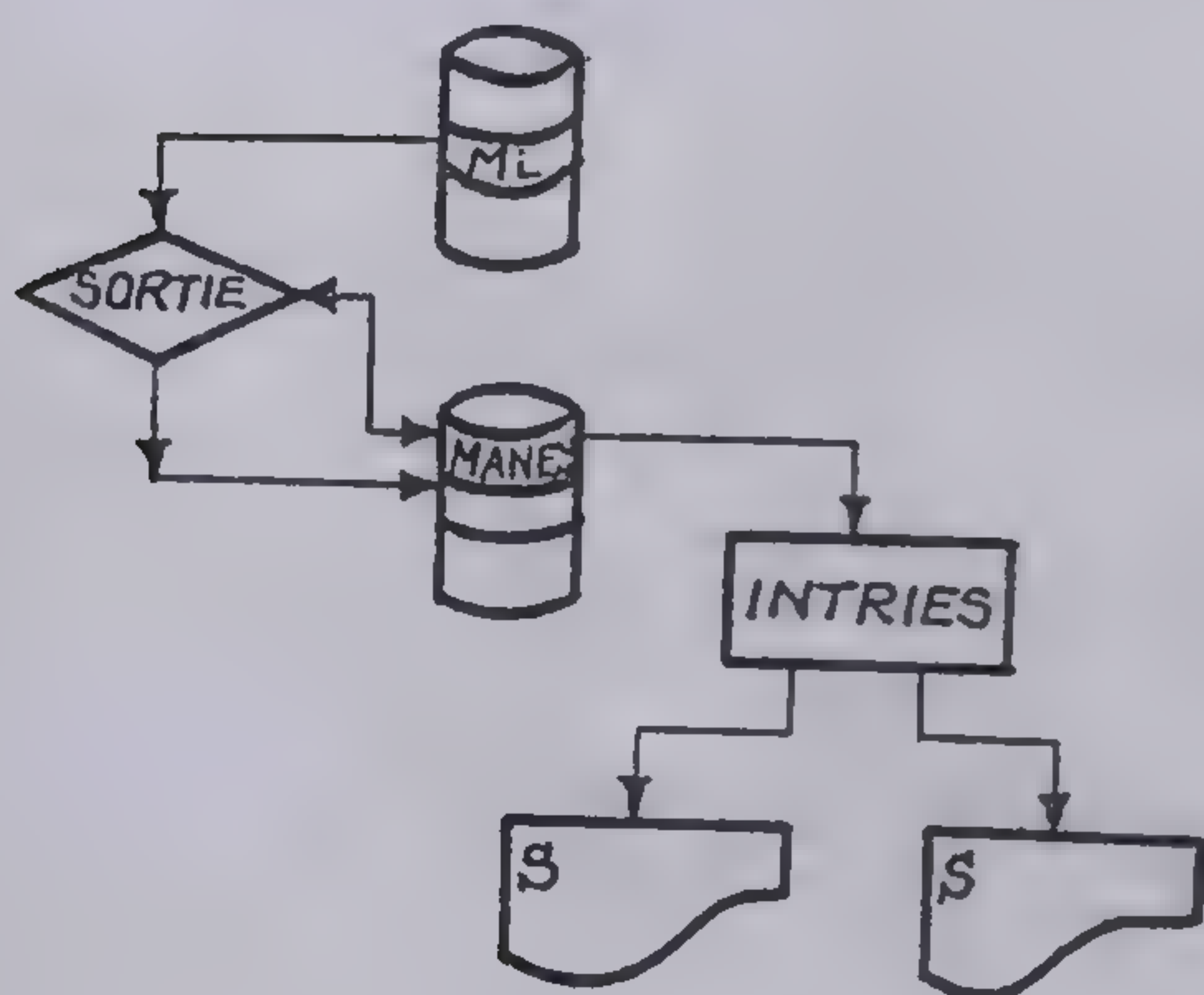


Fig.19.

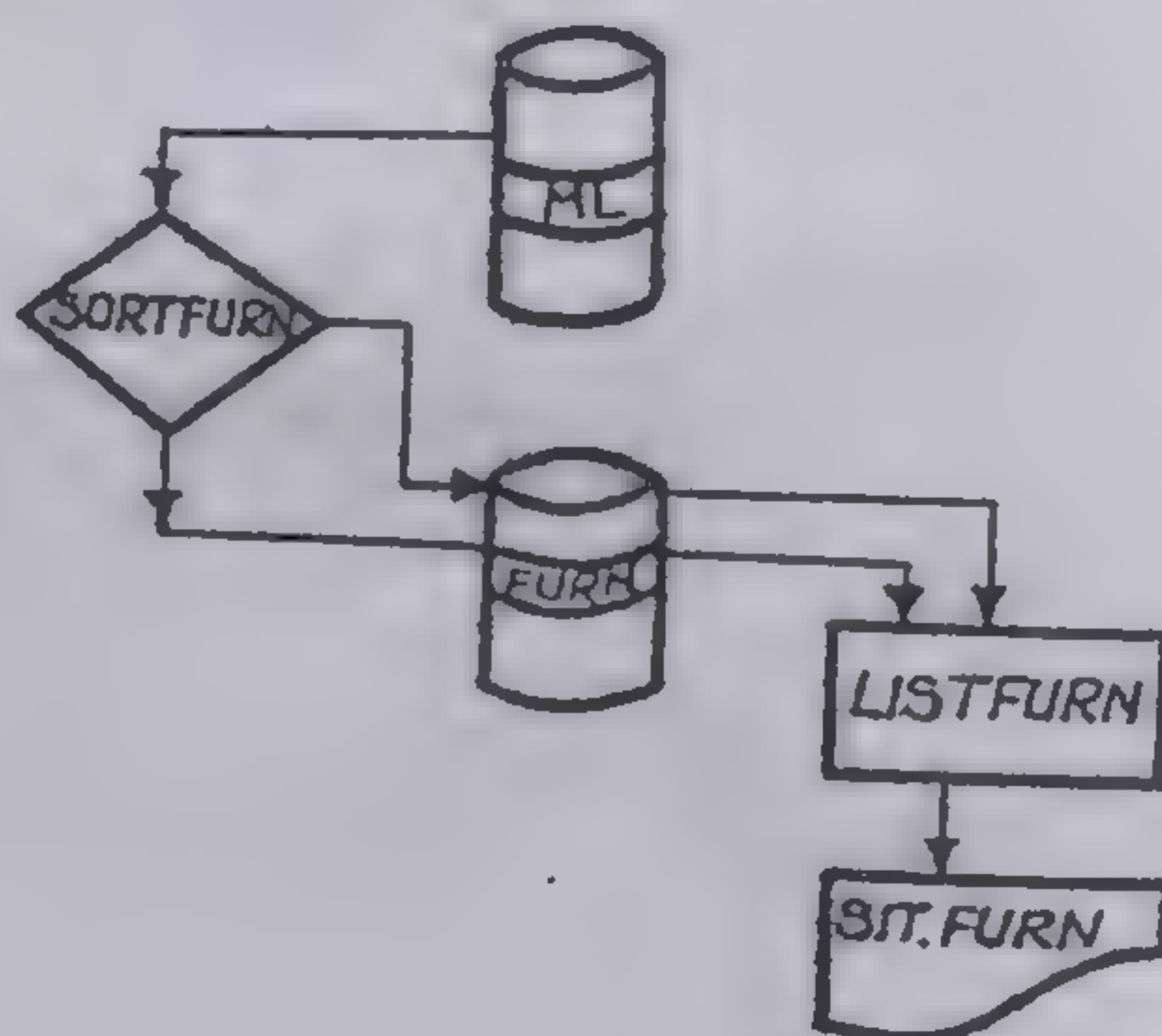


Fig.20.

Simbolurile din acest program au următoarea semnificație:  
SORTIE: sortează datele după cheile: cont analitic și grupă materiale;

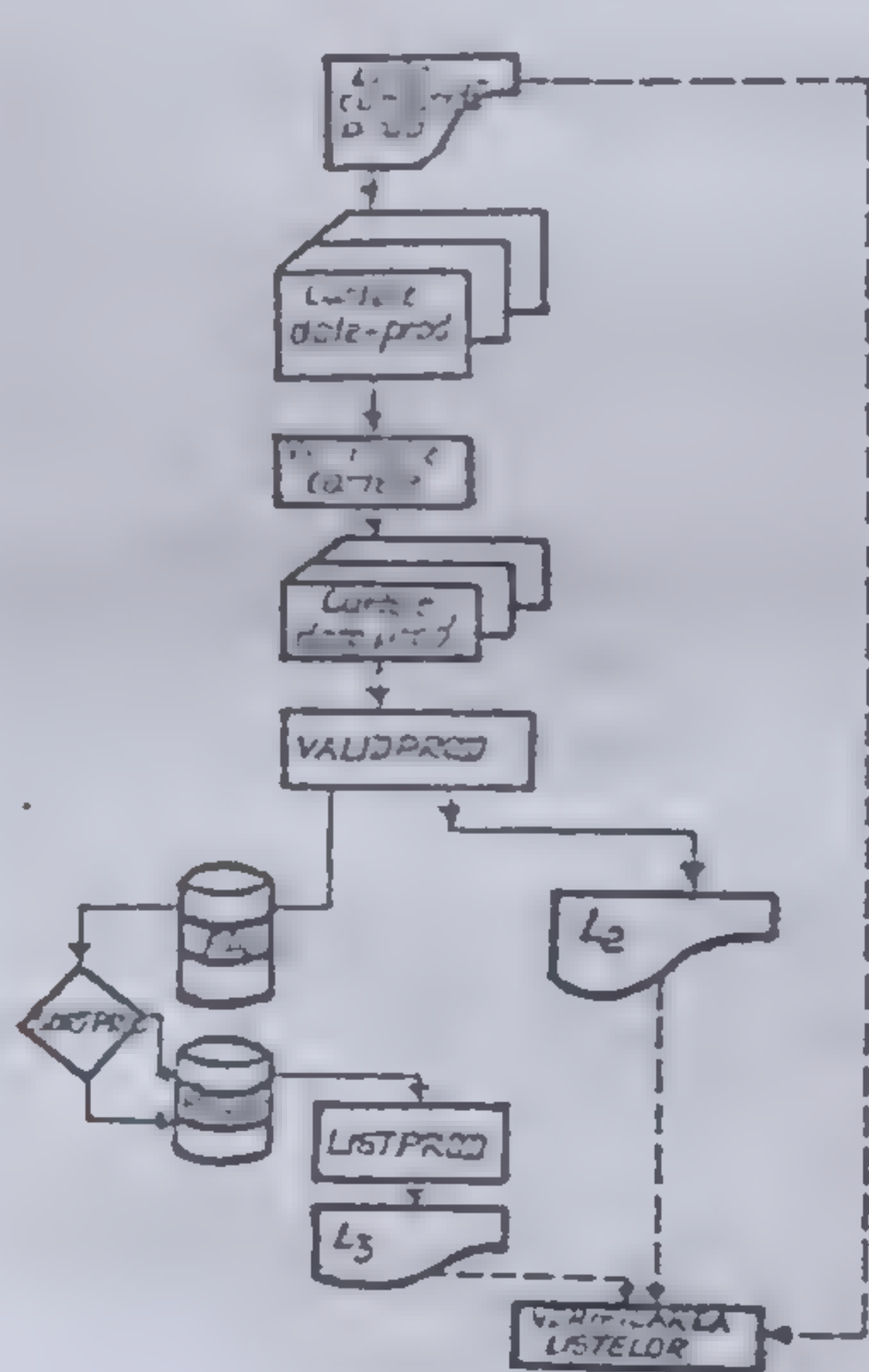
INTRIES: face listarea situațiilor de materiale pe conturi corespondente.

Pentru obținerea situației furnizorilor s-a preconizat procedura arătată în fig.20. Semnificația simbolurilor folosite este:  
SORTFURN: sortează datele după cheia "Cod furnizor".



LISTFURN: listează situația furnizorilor și consultă catalogul furnizorilor (FURN) pentru a prelua denumirea furnizorilor.

Pentru obținerea situației consumurilor de materiale și a abaterilor față de norme pe culturi, categorii și specii de animale și a situației consumurilor în producție, se folosesc schemele din fig.21 și fig.22.



**Fig. 24.**

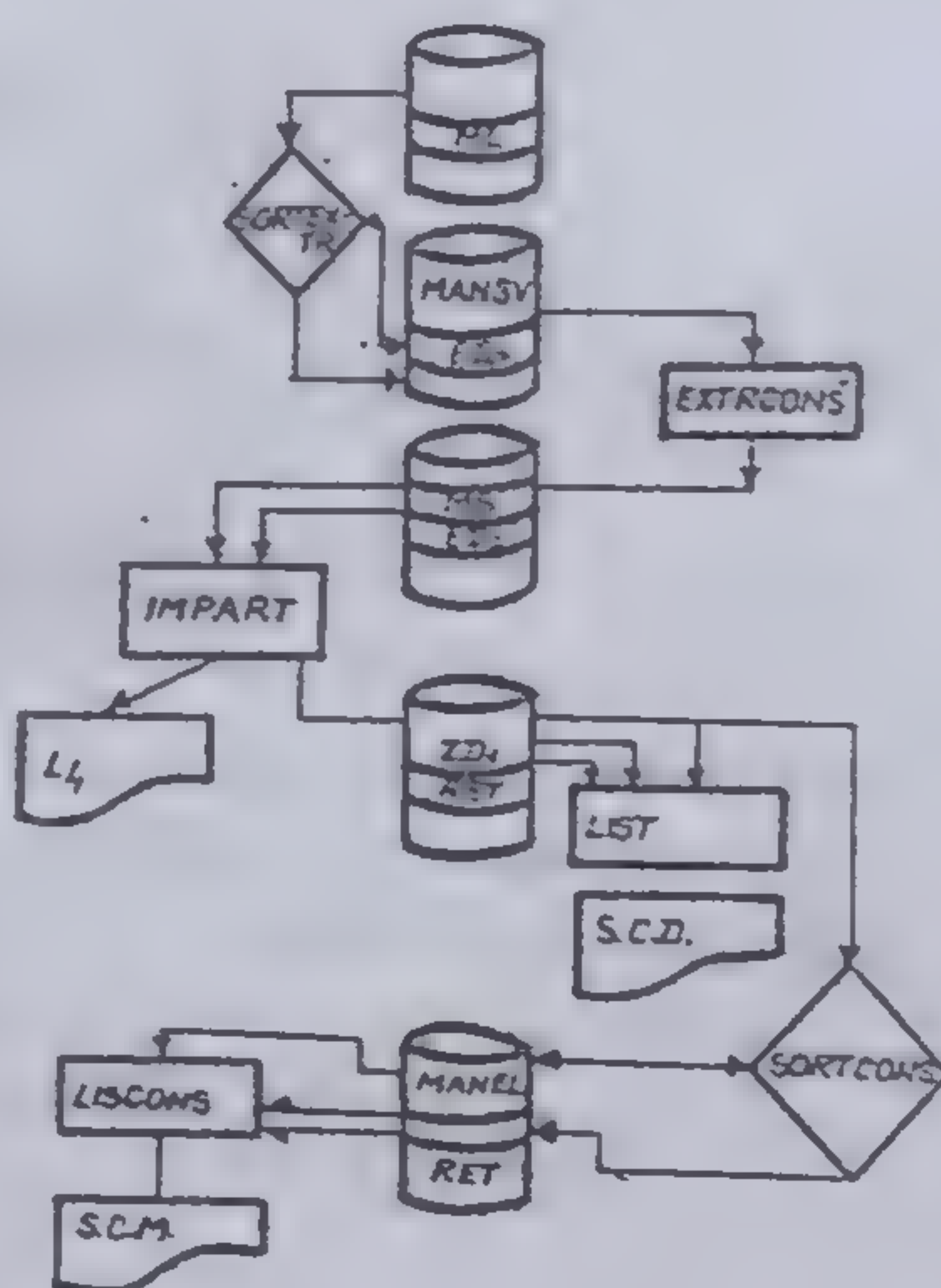


Fig 22

Simbolurile folosite au următoarea semnificație:

VALIDPRO: verifică cartelele, cele eronate listându-le pe lista 2, cele corecte preluându-le în fișierul FD2.

**SORTPROD:** sortează datele preluate după cheia cod-cultură sau categoria de animale (produs).

LISPROD: listează producția comunicată pentru o validare prin confruntarea listelor obținute la calculator și lista pe care a fost comunicată producția.



Obținerea situațiilor: consumurilor de materiale și abaterilor față de norme pe culturi, categorii sau produs și a consumurilor în producție se face în modul descris în fig.22;

Simbolurile folosite au următoarea semnificație:

SORTEXTR: fișierul de date este notat după cheia "cod-produs - cod material".

ESTRCONS: în acest program, toate ieșirile de materiale din magazia fermei pentru producție se extrag din fișierul de date.

IMPART: se calculează consumul specific pentru fiecare produs.

Pentru materialele care au fost scoase din producție și nu s-a comunicat pentru aceasta producție realizată, este afișat mesajul necesar în I4.

SORTCONS: sortează datele din fișierul FL1 după cheia "cod material - cod produs".

LISTCONS: listează situația consumurilor în producție

SCP: situația consumurilor în producție

SCM: situația după codul materialelor.



## CAPITOLUL IV

### ORGANIZAREA COMPARABILITĂȚII RETRIBUTIEI MUNCII

#### 4.1. Sistemul de retribuire în I.A.S.

Munca formează elementul activ al producției, care cu ajutorul mijloacelor de muncă modifică obiectele muncii. Pentru munca prestată, fiecare angajat, indiferent de locul muncii primește sub formă bănească o parte din venitul național, determinată în mod planificat, care se repartizează lucrătorilor potrivit cu cantitatea și calitatea muncii. Retribuție egală pentru muncă egală.

La nivelul fiecărui IAS se constituie fondul de retribuire.

Retribuția muncitorilor agricoli din sectorul vegetal și zootehnic se face în acord global și tarifar. Rețeaua tarifară se stabilește pe 5 grupe de lucrări, diferențiată în raport de nivelul de calificare cerut pentru executarea lucrărilor și de complexitatea acestora, separat pentru producția vegetală și separat pentru producția animală; în grupa a 5-a este prevăzută retribuirea pentru muncitorii specializați.

Acordul global este forma predominantă de retribuire a muncii, care se aplică pentru întregul ciclu de producție, pentru o formație de lucru sau individual. La baza lui stă angajamentul încheiat între formație și șeful fermei, între acesta și conducerea IAS. O bază reală folosită la încheierea angajamentelor, va stăruia pe muncitorul agricol în executarea la timp a întregului volum de lucrări, a respectării tehnologiei de producție, a lucrărilor de întreținere și combaterea dăunătorilor, a recoltării în termen și fără pierderi a întregii producții.

Retribuția personalului de execuție, tehnic, economic și de altă specialitate și a personalului de conducere este stabilită în anexa nr. IV Legea 57/1974.

Este învederată retribuirea în acord global și a personalului de execuție tehnic, economic și de altă specialitate precum și a personalului de conducere. Ca indicatori se vor folosi: 1. pentru personalul de conducere, realizarea planului de venituri și nedepășirea cheltuielilor planificate la 1000 lei producție marfă; 2. pentru personalul de execuție tehnic, economic și de altă specialitate se va face în cursul anului, lunar 80-90% din retribuirea tarifară. Plata diferenței are loc la sfâr-



șitul anului sau trimestrial în raport cu gradul de realizare a indicatorilor stabiliți.

Scopul este stimularea tuturor factorilor din IAS pentru obținerea unei producții sporite.

Prin Legea nr.57/1974, în afara realizării unei retribuții legate de obținerea unei producții sau a anumitor venituri, se mai acordă premii anuale sub formă de gratificații și sporuri, în funcție de vechimea neîntreruptă în aceeași unitate.

Premiile anuale-gratificațiile se acordă din beneficiul realizat. Ele se calculează prin aplicarea unei cote asupra beneficiului. În cazul depășirii beneficiului planificat, fondul de premiere se majorează cu 20% din beneficiul obținut peste plan. În cazul nerealizării beneficiului planificat, fondul de premiere calculat se diminuează cu cîte 1% pentru fiecare procent de nerealizare. Acordarea premiilor se face ținîndu-se seama de aportul fiecăruia la rezultatele obținute.

Se mai acordă premii în cursul anului, pentru rezultate deosebite, precum și premii pentru export peste plan și reducerea importului.

Angajații mai beneficiază de sporuri de vechime neîntreruptă în aceeași unitate, pe tranșe de vechime neîntreruptă, care variază între 3-10%, aplicate asupra retribuției tarifare.

Directivele Congresului al XI-lea al PCR prevăd creșterea veniturilor totale ale populației în 1980 cu 35-37% față de 1975. Retribuția medie nominală se va majora față de 1975 cu 24-26%. O atenție deosebită se va acorda retribuțiilor mici, asigurîndu-se un raport echitabil și, în același timp, stimulator între retribuția minimă și maximă<sup>1</sup>.

#### 4.2. Organizarea contabilității retribuției muncii

Contabilitatea retribuției muncii trebuie astfel organizată pentru a răspunde următoarelor cerințe principale: 1. înregistrarea retribuției muncii și a contribuțiilor privind asigurațiile sociale datorate și plătite, precum și a oricăror drepturi bănești legal datorate și plătite angajaților; 2. evidențierea retribuției în concordanță cu îndeplinirea sarcinilor de

1) Directivele Congresului al XI-lea al PCR, EP București, 1974, p.73.



plan și plata sumelor reținute în condițiile prevăzute de actele normative; 3. repartizarea pe purtători de costuri a retribuțiilor; 4. asigurarea disciplinei financiare a utilizării fondului de retribuție. Pentru calcularea și decontarea cu angajații a drepturilor de retribuție se folosesc state de plată, care se întocmesc de ferme și sectoare de servire. Ele se întocmesc pe baza pentajelor de prezență și de lucrări.

Pe baza statelor de plată, fermele și sectoarele de servire reflectă întregul consum de muncă vie, pe fiecare purtător de costuri care pot fi culturi, grupuri de culturi, categorii și specii de animale și fel de activități în formularul "Retribuții" din cadrul "Registru-jurnal pentru urmărirea îndeplinirii planului de producție venituri și cheltuieli", după care trimite statele de plată la sectorul economic pentru a fi înregistrate în contabilitate.

Exemplificăm: Fondul de retribuție planificat în cursul anului 1.846.000 lei, din care: vie pe rod 1.618.000 lei, comune fermei 210.000 lei, tractoare și mașini agricole 18.000 lei.

In cursul lunii ianuarie au avut loc următoarele plăți: retribuția muncitorilor permanenți 18.000 lei, muncitori temporari 2.000 lei, concedii de odihnă 2.100 lei, retribuția personalului tehnic și administrativ 5.000 lei.

Documentul de înregistrare			Desfășurarea pe culturi categ. etc.  Explicații	TOTAL FERMA	Tractoare și mașini agricole	Autocombi	Încărcarea culturilor	Căminul de aprovizionare	Îngrășăm. naturale culturi timp	Căminul comune	Căminul de deservire	Vio rod
Felul	Nr.	Data										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
SP	1	18I	Plan anual	1846000	210000					18000		1618000
			Muncitori permanenți	18000								18000
LP	2	18I	Muncitori temporari	2000								2000
EP	3	18I	Concedii ordină	2100								
SP	4	18I	Personal T.A	5000						2100		
										5000		



Contul folosit pentru înregistrarea atât a retributiei de bază (retribuția tarifară, gratificațiile, sporul de vechime neîntreruptă, diferențe de acord și alte sume plătite pentru timpul efectiv lucrat) și retribuția suplimentară (indemnizațiile plătite pentru timpul concediilor de odihnă, indemnizațiile plătite pe timpul scoaterii din producție în vederea îndeplinirii sarcinilor obștești și alte sume plătite pentru timpul ne-lucrat) este 420 "Decontări cu personalul".

Cu ajutorul contului 420 "decontări cu personalul" se evidențiază avansul chenzinal și drepturile lunare pentru munca prestată. El oferă informații în legătură cu drepturile brute și nete cuvenite angajaților; reținerile lunare din retribuția de încadrare a personalului permanent pentru garanția realizării planului, premiile cuvenite dar care nu permit întocmirea și înregistrarea documentelor de plată înainte de închiderea anului;

Pentru exemplificarea modului de reflectare în contabilitate a retributiei, care a fost înregistrată și în "Registrul-jurnal", va interveni următorul articol contabil:

500	=	420	27.100	27.100
Cheltuielile producției de bază		Decontări cu personalul		
Analitic: Ferma 1				

În condițiile reținerii lunare pentru garanția realizării planului, precum și a premiilor cuvenite, dar, care nu permit întocmirea și înregistrarea documentelor de plată înainte de închiderea anului, în contabilitate aceste opriri se înregistrează pe costurile de producție, respectiv conturile 500, 510, 501 prin creditarea contului 730 "Rezerve pentru cheltuieli preliminate".

În momentul în care ele devin exigibile are loc înregistrarea:

730	=	420
Rezerve pentru cheltuieli preliminate		Decontări cu personalul



Contul 420 "Decontări cu personalul" se debitează cu sumele plătite efectiv, cu reținerile făcute prin statul de plată (avansul chenzinal, impozitul, chiria, rate O.C.I., popririi, contribuția pentru pensia suplimentară, drepturi neridicate).

Schematic înregistrarea drepturilor de retribuție și stingera lor se prezintă ca în fig.23.

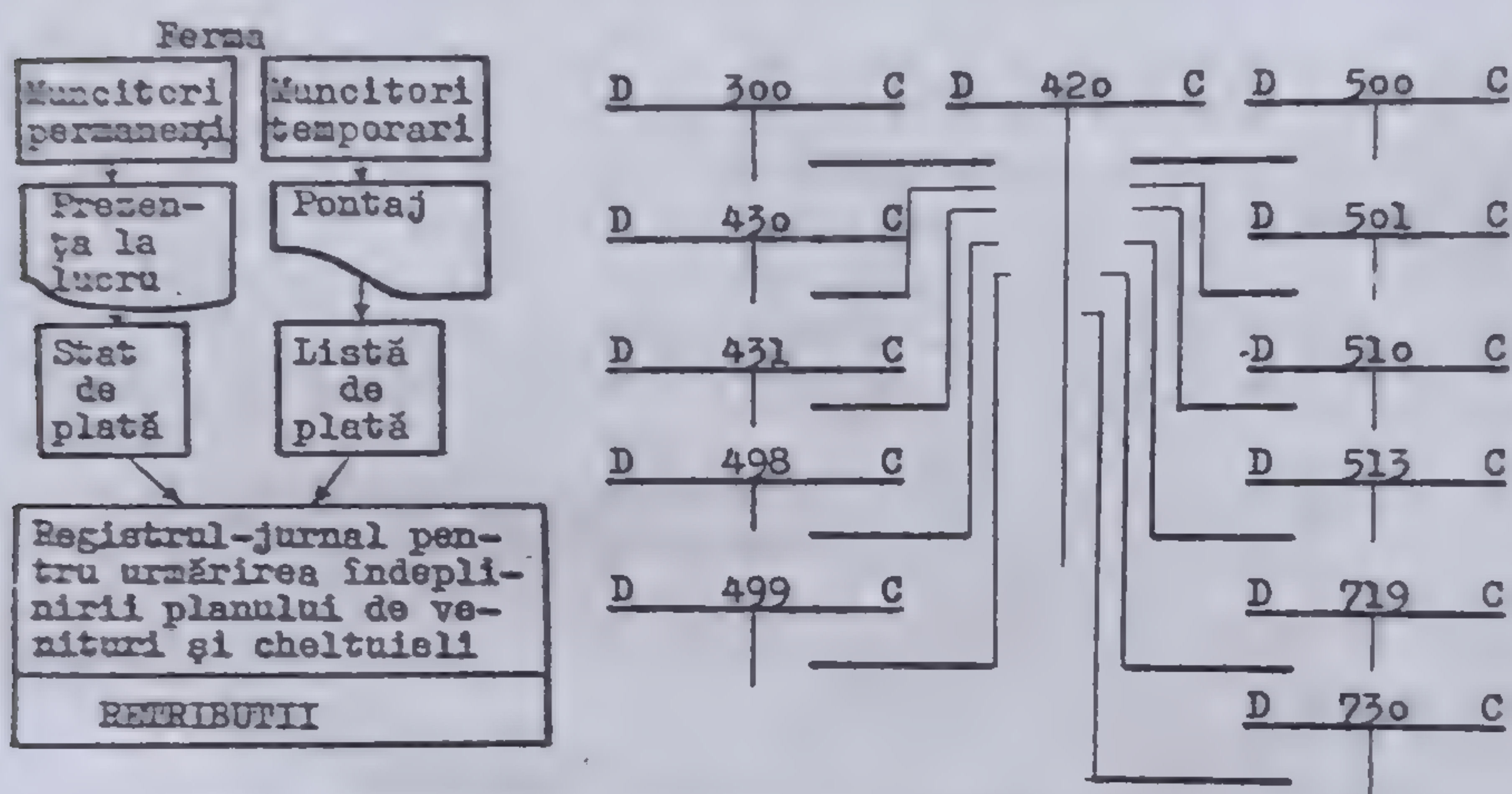


Fig.23 Înregistrarea în contabilitate a retribuției muncii și decontarea ei

Deosebit semnalăm, ca la sfârșitul anului, cu ocazia lucrărilor de închidere a bilanțului, în cazul în care se constată că sumele preliminate nu corespund cu gradul de îndeplinire a planului de producție, costurile de producție se modifică în minus cu sumele necuvenite ca urmare a nerealizării planului, în roșu 500 sau 510 = 730, rămânând astfel în creditul contului 730 numai sumele proporționale cu gradul de îndeplinire a planului care apar în bilanț. Cu alte cuvinte în creditul contului 730 vor fi incluse numai acele valori reținute și cuprinse pe costurile de producție în perioada de gestiune curentă, urmând a fi plătite după aprobarea bilanțului.

Fondul de premiere-gratificații anual se înregistrează după aprobarea bilanțului, pe seama beneficiului, astfel:



750	=	710
Beneficii și pierderi		Fond de premiere

4.3. Contabilitatea contribuției la formarea fondului pentru asigurările sociale și a contribuției angajaților pentru pensia suplimentară

Legat de contabilitatea retribuției, studiem și contribuția întreprinderii la formarea fondului pentru asigurările sociale. Asigurările sociale fac parte din sistemul de asigurare materială a angajaților pentru cazul pierderii temporare sau definitive a capacității de muncă, în cadrul căruia se acordă, din fondurile constituite pe diferite căi, ajutoare, pensii etc. Fondul de asigurări sociale se formează integral sau în cea mai mare parte din contribuția întreprinderilor constituind o cheltuială de producție. Ea se calculează, prin aplicarea unei cote de 15% asupra fondului de retribuire a muncii. Înregistrarea are loc în formularul "Alte cheltuieli" corespunzător culturii sau grupului de culturi, categoriei și speciei de animale unde s-a înregistrat și retribuția.

Pe baza A.L.R.D. întocmite de sectorul economic pe fiecare fermă, contribuția I.A.S. la asigurările sociale se înregistrează:

%	=	431
500		
Cheltuielile producției de bază		Decontări privind asigurările sociale
510		Analitic: contribuția întreprinderii la asigurări sociale
Cheltuielile activităților auxiliare		
719		
Alte fonduri		
730		
Rezerve pentru cheltuieli preliminate		

Potrivit legislației noastre, angajații au obligația de a plăti o contribuție de 2%, calculată asupra retribuției tarifare și care se materializează în pensia suplimentară. Fiindcă



contribuția la pensia suplimentară se suportă de angajați, în contabilitate se face următorul articol:

420	=	431
Decontări cu personalul		Decontări privind asigurările sociale
		Analitic: 02 - Contribuția angajaților pentru pensia suplimentară

La sfârșitul fiecărei luni se virează C.A.S. calculat, după ce s-au scăzut eventualele ajutoare de boală, de maternitate, de deces, proteze plătite de I.A.S., în cursul lunii. Pe baza dispoziției de plată și a extrasului de cont are loc înregistrarea:

431	=	340
Decontări privind asigurările sociale		Cont curent

#### 4.4. Prelucrarea automată a retribuției muncii

Prelucrarea automată a datelor privind retribuția muncii necesită inițial transpunerea datelor din documentele primare pe purtători tehnici (cartele perforate), în vederea constituirii unor fișiere permanente pe bandă, pe discuri cu date constante privind: prezența la lucru, normele de timp și de producție, unitățile de măsură, tariful unitar, mărcile muncitorilor, categoriile și treptele de încadrare, retribuțiile tarifare, sporurile și reținerile din retribuții cu caracter permanent (impozitul pe retribuții, contribuția de 2%, rate la împrumuturi etc). Se vor mai constitui unele fișiere pentru date primare variabile.

Pentru a nu da întindere problemei, prezentăm macheta cartelelor perforate și schema de calcul a retribuției muncii (fig. 24).



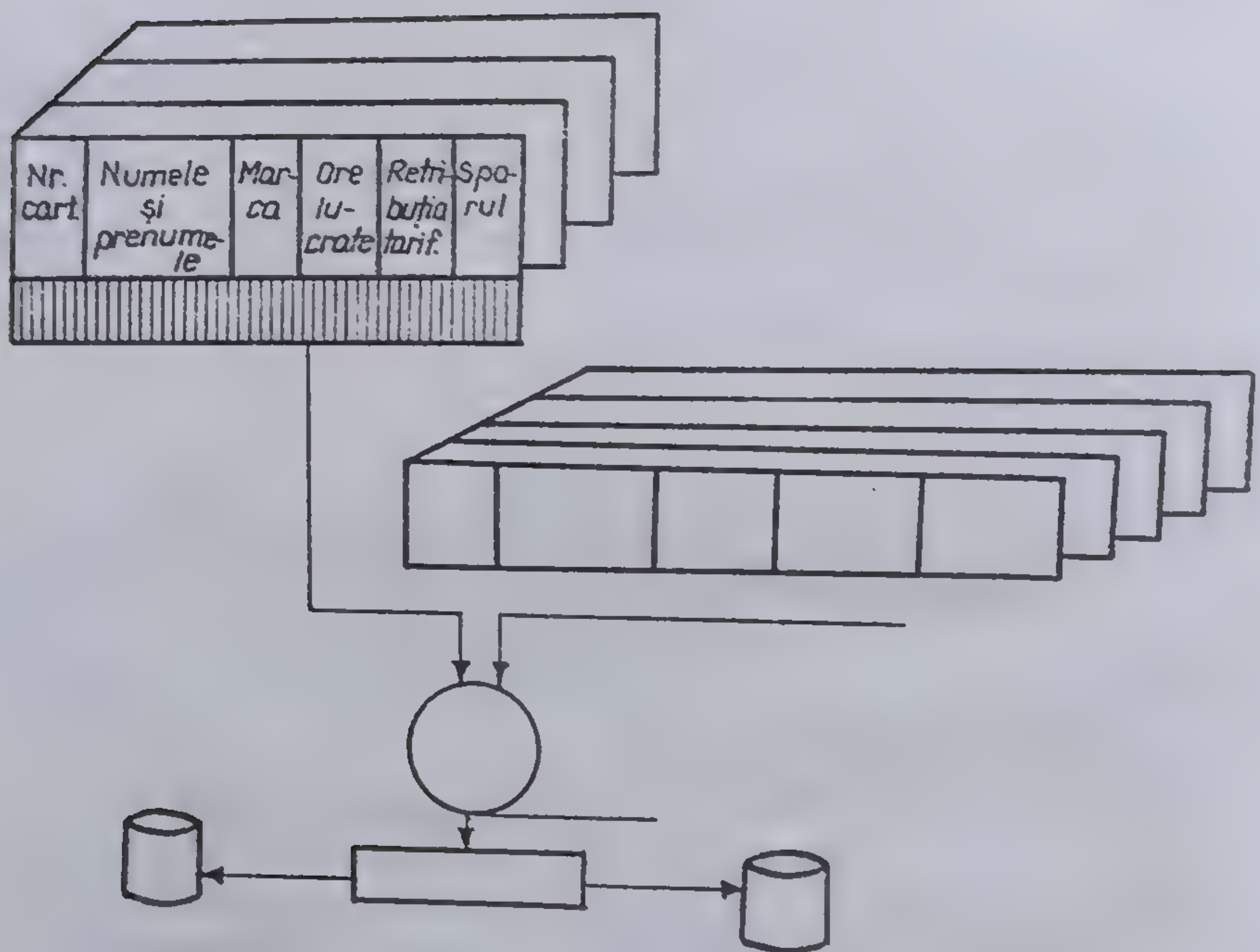


Fig.24.  
MACHETA CARTELELOR PERFORATE ȘI SCHEMA  
CALCULULUI RETRIBUȚIEI MUNCII



C A P I T O L U L V  
COSTURILE IN AGRICULTURA. METODOLOGIA  
CALCULARII SI CONTABILITATEA LOR

5.1. Costurile de producție și formarea prețurilor

Producția bunurilor agricole se bazează pe elementele simple ale procesului de muncă: munca omului, obiectele muncii și mijloacele de muncă<sup>1</sup>. Mijloacele de muncă, obiectele muncii și munca omului participă diferit la formarea valorii produsului social. Orice conducător de întreprindere are nevoie pentru fundamentarea deciziei sale, pentru organizarea procesului de producție de anumite imagini și puncte de sprijin privind evoluția previzibilă a participării celor trei elemente în formarea costului efectiv al producției agricole. Participarea lor în obținerea producției, fac ca ele să automatizeze în: costuri cu materii și materiale, amortizarea mijloacelor fixe, retribuirea muncii, cheltuieli bănești pentru nevoile administrative și gospodărești, precum și o parte a valorii plus produsului (dobânzi plătite pentru împrumuturi, contribuții asupra retribuiției, diferențe penalizări etc). Deci, ele vor căpăta forma de consumațiuni, întruchipând munca trecută și cea vie. Consumul de muncă vie și materializată privesc ca costuri de muncă, constituie costurile sociale de producție, care se identifică cu însăși valoarea producției.

În concluzie, valoarea unui produs cuprinde costurile sociale de producție în totalitatea lor. Între valoare, care corespunde categoriei preț<sup>1</sup> și costuri sau cost facem o deosebire cantitativă. Valoarea se descompune în procesul repartiției în:

- $m_1$  = consumul valoric de mijloace de producție;
- $m_2$  = valoarea creată de muncă pentru sine;
- $a$  = valoarea creată de muncă pentru societate.

Costul exprimă numai o parte din aceste cheltuieli respectiv:  $m_1 + m_2$ .

Costul se formează pe baza condițiilor concrete de muncă ale fiecărei unități agricole, care diferă în funcție de gradul

<sup>1) Vezi, Colectiv de autori, Economia politică, Socialismul, E.P. București, 1967, p.349.</sup>



de fertilitate naturală, condițiile de climă, expozarea față de centrele urbane etc.

În agricultură, costurile sociale de producție nu reprezintă media pe razură, ci acele cheltuieli individuale de pe terenuri mai puțin fertile, care trebuiesc cultivate în vederea asigurării societății cu cantitățile necesare de produse agricole. Dar, faptul că în agricultură se iau în considerare la formarea valorii, cheltuielile individuale de pe terenurile cele mai puțin fertile, nu înseamnă renunțarea la costurile de muncă socialmente necesare, ca bază a formării prețurilor. Accepțiunea științifică a costurilor individuale de pe terenurile cele mai slabe, nu trebuie înțeleasă în mod greșit. Ele trebuie să corespundă gradului de înzestrare, a folosirii regulilor agrotehnice și cerințelor productivității. Aceasta întrucât societatea nu-și poate permite luxul de a plăti lipsa de organizare<sup>1</sup>.

Esențial în stabilirea cantităților de produse este nevoia socială. Nevoia socială de produse agricole impune cultivarea terenurilor mai puțin productive sau creșterea unor animale a căror productivitate este mai mică. Deci nevoia socială conduce la creșterea sau reducerea cheltuielilor de muncă socialmente necesare. În cazul în care nevoile țării sînt fixate pentru o producție "X", iar condițiile concrete de producție sînt stabilite pînă la o anumită zonă, societatea este nevoită să recunoască cheltuielile de producție pînă la zona care oferă producția "X".

În acest scop se întocmește un tabel:

Z O N A	PRODUCTIA MARFA	CHELTUIELILE DE PRODUCTIE lei/to
---------	--------------------	----------------------------------------

Deci, la fundamentarea prețurilor este necesar să se cunoască cheltuielile de producție și nevoia societății pentru fiecare produs în parte.

Nu lipsit de interes este cunoașterea costurilor medii de producție, care, potrivit prevederilor Legii nr.19/1971, stau la baza formării prețurilor de producție ale produselor agricole li-

<sup>1</sup>) Vezi Legea nr.19/1971, art.36; formarea prețurilor de achiziție și contractare.



vrate de către unitățile agricole de stat la fondul central<sup>1</sup>.

Această prezentare are o importanță deosebită în tratarea problemelor teoretice și practice privind calcularea costurilor, a analizei căilor de reducere a acestora și a politicii economice, ce trebuie să o ducă conducerea de partid și de stat privind prețurile.

Este recunoscut că prețurile produselor agricole au o importanță vitală în consolidarea și dezvoltarea unităților agricole. În legătură cu aceasta în literatura de specialitate s-au exprimat diferite opinii<sup>2</sup> și anume, de prețuri diferențiate pe zone, după cum sînt diferențiate și costurile de producție.

Statul s-a îndreptat către un preț unic pe țară, armonios și pe înțelesul tuturor. Prețurile unice pe baza costurilor sociale și nu prețuri diferențiate<sup>3</sup>.

Prețurile unice vor contribui la stimularea unei juste repartiții teritoriale a culturilor și la folosirea pe scară largă a agrobiologiei. Pentru acele unități plasate în zone mai aride, statul oferă unităților agricole prime pentru predări de produse peste plan. În felul acesta întreprinderile agricole sînt constrînse să producă la costurile sociale de producție, care pot fi stabilite chiar pe zone de fertilitate.

#### 5.2. Noțiunea de cheltuieli, cheltuieli de producție consumațiuni de valori periodice și costuri de producție

Sub aspectul calculului digrafic, producția reclamă jertfe de muncă vie și materializată și pe care le numim consumațiuni de

1) Ibidem, art. 33

2) Gh. Păun, Contribuții cu privire la fundamentarea prețurilor produselor agricole, Probleme economice agrare, vol. II, 1965, p. 442.

2.a) T. Ifrosie, Cu privire la cheltuielile sociale de producție în agricultura cooperatistă, Prețuri, 1973, p. 692-697.

b) Ion Blaga, Prețurile, Principii și politica socialistă, E.P. București, 1971, p. 208-209.

c) O. Parpală și colab., Surse de rentabilizare a producției zootehnice, Viața economică, nr. 14/1969.

d) Traian Lazăr, Criterii specifice de determinarea cheltuielilor sociale de producție și de fixare a prețurilor în agricultură, Prețuri, 1973.

e) C. Bichi, Contribuții la dezvoltarea problemelor teoretice ale economiei socialiste, București, 1969, p. 546.

3) I. Agache, Cu privire la metodologia de calcul al prețului de cost în C.A.P., Evidența contabilă, nr. 2/1968, p. 38.



valori periodice, întrucît ele se referă la o perioadă financiară bine determinată<sup>1</sup>. Dar, în literatura noastră, ca și în cea străină, se întîlnesc foarte frecvent, noțiunile de cheltuială, cheltuială de producție, consumațiuni, cost, care, în unele cazuri, se folosesc corect, iar în alte cazuri nu. Acest lucru este foarte dăunător și împiedică înțelegerea rațională științifică a ideilor pe care vrem să le exprimăm. S-a exprimat ideea că în materie de costuri, vocabularul economiștilor nu ar fi același cu cel al contabililor<sup>2</sup>. "En matiere de coûts, la vocabulaire des economistes n'est par exactement celui des comptables; tous deux sont complexes et il est necessaire de preciser le sens plusieurs mots et de les distinguer avec sois: depense, charge, frais, cout, prix de revient. Ceci oblige à introduire d'autres termes, en apparence tout à fait étrangers au probleme".

Idealul unei științe este acela de a folosi noțiuni distincte, precise, al căror conținut să exprime ce vom, cât mai exact. Pentru aceasta ne propunem să fixăm conținutul și sfera noțiunilor amintite, pe care apoi să le ordonăm în vorbire și în gîndire, dîndu-ne astfel posibilitatea de a ne înțelege unii cu alții. Aceasta, desigur, fără a crea ambiguități terminologice. Marele filosof și matematician Blaise Pascal, la vremea sa, a spus cu bună dreptate: "Cine vrea să gîndească bine, trebuie să aibă, în mod constant și latent, alături de noțiunea pe care o întrebuițează și definiția ei".

Noțiunea de consumațiuni de valori trebuiește întotdeauna legată de jertfe, fie în munca vie sau materializată, care sînt legate de obținerea de bunuri, produse, servicii etc. Toate aceste jertfe de valori se cunosc în contabilitate, fiindcă sînt exprimate în formă bănească.

În unitățile agricole, în afară de aceste consumațiuni de valori au loc și altele, dar care îmbracă caracterul de speciale, accidentale, neutrale.

Consumațiunile cu caracter special, intervin în întreprinderile agricole de stat ca o cerință a acțiunilor de prevenire și

1) I. N. Evlan, Contabilitatea industrială, București, 1947, p. 41-45. și Contabilitatea dublă, Tip. Lupta, București, 1946, p. 166.

2) Pierre Lasségue, Gestion d'entreprise et comptabilité, Dalloz, Paris, 1967, Ed. IV-a, p. 433.



573 - 7/4

combatare a dăunătorilor la plante și a epizootiilor la animale, prevenirea inundațiilor etc. Ele nu se includ în prețul de cost, cu toate că sînt socialmente necesare. Nu se cuprind în costurile produselor întrucît mărimea lor variază de la o întreprindere la alta, datorită faptului că acestea intervin cu totul întimplător. Consumațiunile de valori speciale sînt finanțate de la bugetul statului.

*75. Consumații*  
Consumațiunile accidentale sînt urmarea acțiunilor factorilor naturali, ca: îngheț, grindină, ploi torențiale, epidemii etc., care fac ca jertfele de valori legate de activitatea productivă să nu se materializeze într-un produs agricol. Asemenea consumațiuni de valori nu se vor include în costul unui produs deoarece metodologia actuală stabilește recuperarea acestora din fondul de asigurare ce se constituie la organul superior prin participarea tuturor întreprinderilor la formarea lui, prin cote-părți din beneficiu.

*Amendat R...*  
Consumațiunile neutrale intervin numai în cazul apariției unor defecțiuni organizatorice. Ele nu au nici o legătură cu producția, nu contribuie la formarea valorii, nu sînt socialmente necesare și nici nu se planifică. Instrucțiunile de aplicare a planurilor de conturi le numesc cheltuieli neproductive.

Unii economiști<sup>1</sup> opiniază ca aceste consumațiuni să fie incluse în costul efectiv motivînd ca acesta să oglindească condițiile reale în care a avut loc desfășurarea proceselor producției materiale. Alții<sup>2</sup> opiniază pentru excluderea acestora din costul produsului.

Cuprinderea acestor consumațiuni-indiferent de forma lor, în costul produsului, dă impresia că totul merge bine în activitatea întreprinderii, deoarece unele eforturi de reducere a consumațiunilor de valori, de creștere a productivității camuflează consumațiunile cu caracter neproductiv. Noi considerăm că aceste consumațiuni nu au ce căuta în costul produselor, iar cele care au o bază obiectivă să se înregistreze direct în debitul contului "Beneficii și pierderi", ocolind conturile de cheltuieli de producție.

1) Prof. Aldo Amaduzzi, La contabilità dei costi... Genova, 1959, p. 53.  
2) Prof. D. Rusu, Contabilitatea generală, vol. I, 1969, p. 263-264.



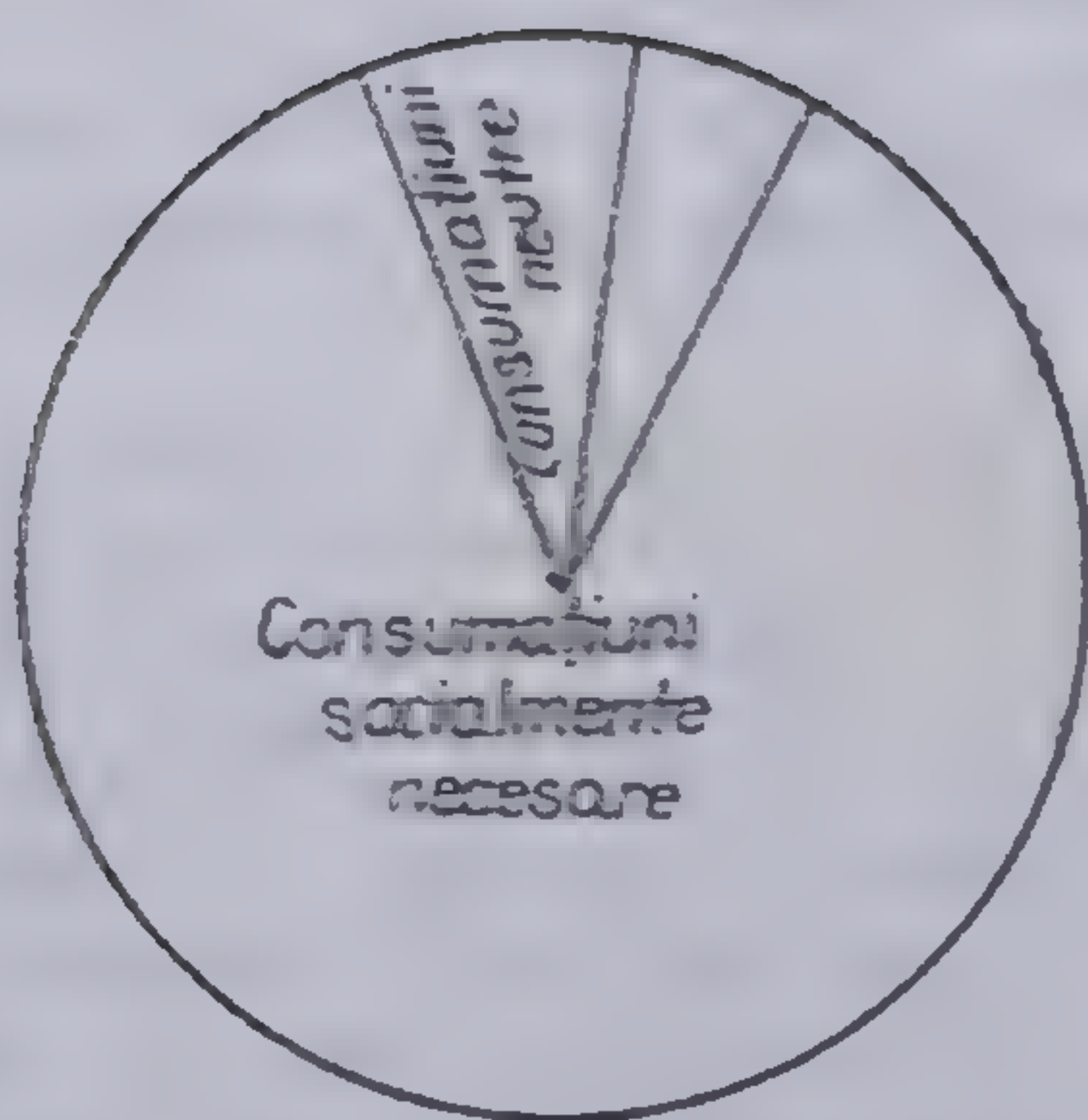


Fig. 25. Sfera consumațiilor de valori

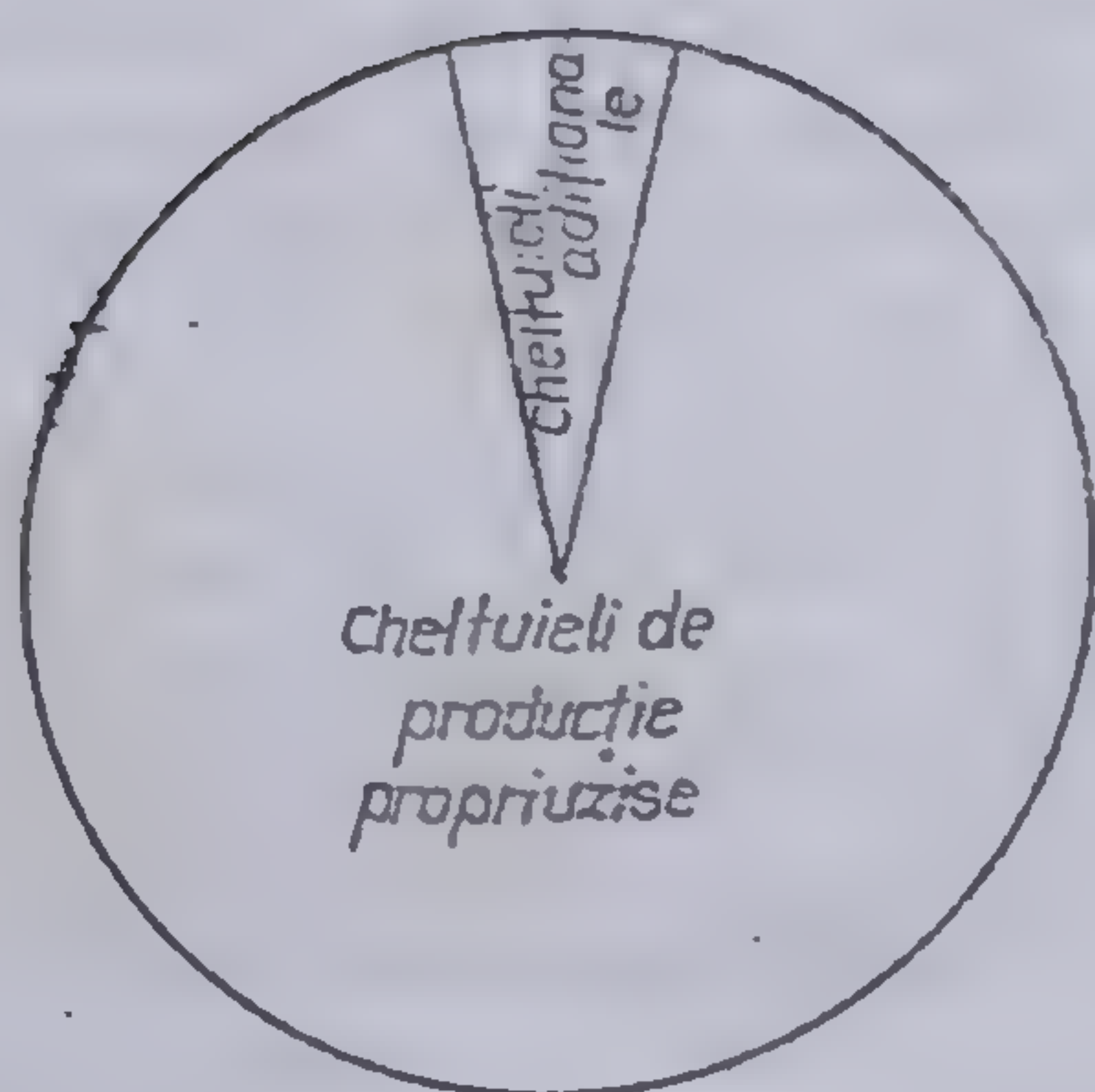


Fig. 26. Sfera cheltuielilor de producție

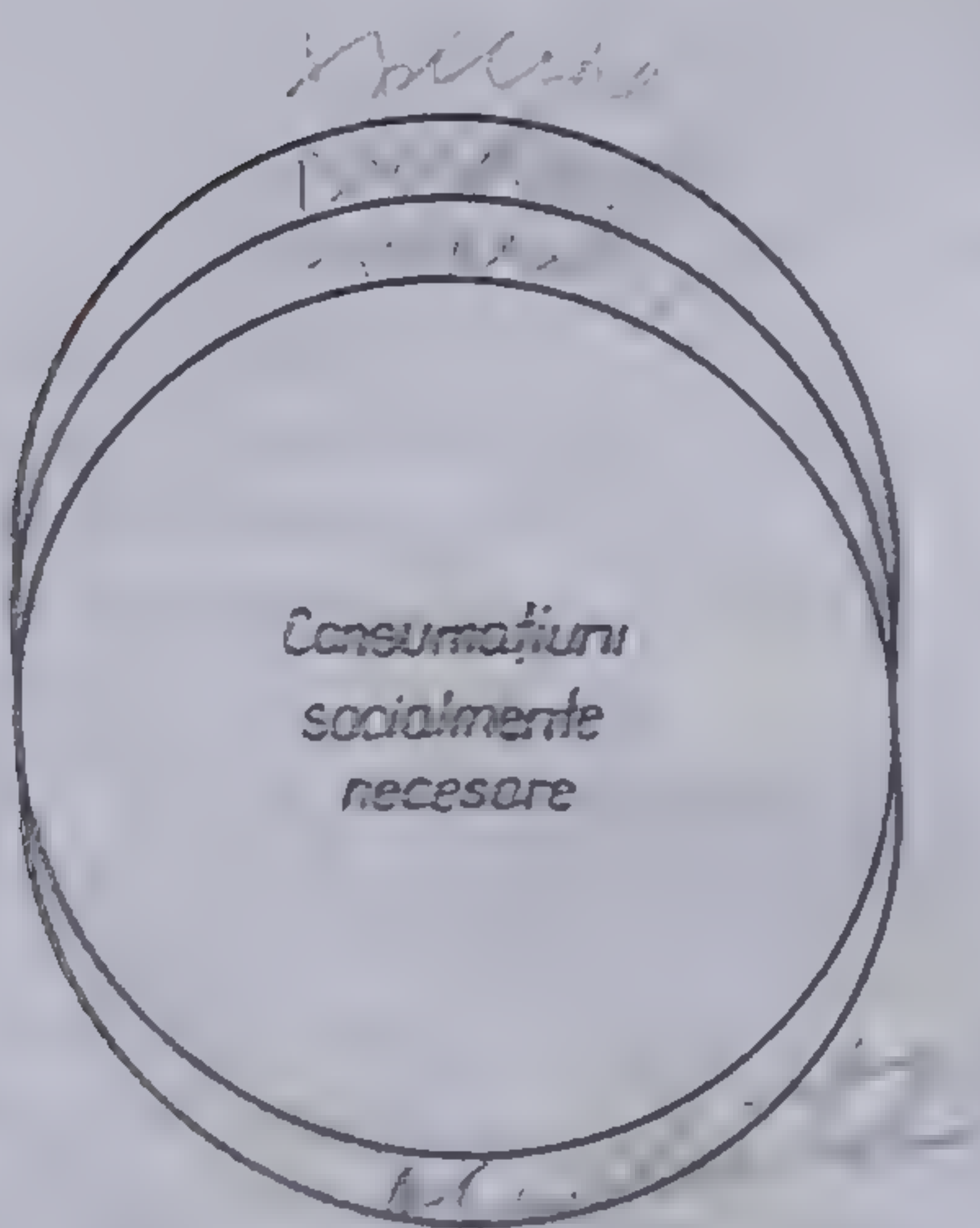


Fig. 27. Legătura între sfera consumațiilor de valori și sfera cheltuielilor de producție

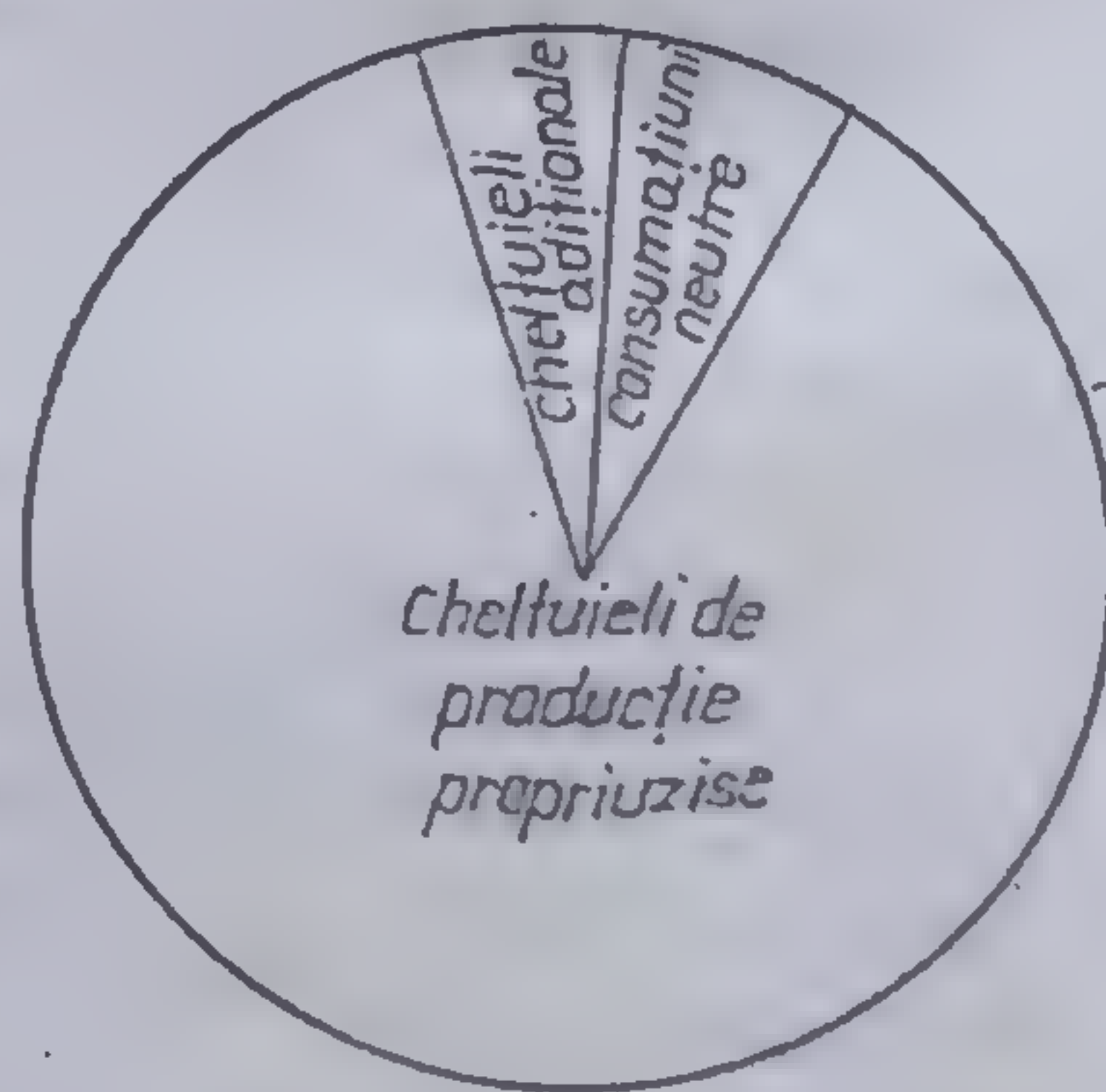


Fig. 28. Sfera cheltuielilor de producție în aplicațiile practice actuale



*Schmalenbach*

Un alt termen folosit este acela de cheltuială. Noțiunea de cheltuială nu are nimic comun cu cea de consumațiuni de valori. Ea are o semnificație bine conturată și se referă la operațiunea de debursare a unei sume de bani din contul întreprinderii. Plata materialelor sau a unui mijloc fix achiziționat reprezintă o cheltuială și nu consumațiuni de valori. Constituie consumațiuni de valori numai atunci când se integrează în obținerea unui produs fie sub formă de consum sau de amortizare.

După Schmalenbach și Lasségue: "Este greșit a identifica debursările în bani cu consumațiunile și a clasifica toate consumațiunile întreprinderii drept cheltuieli<sup>1</sup>.

Noțiunea de consumațiuni de valori se poate identifica cu cea de cheltuială de producție, sau cu cea de costuri de producție.

Un înțeles diferit<sup>2</sup> îl dă profesorul C. Olariu de la Timișoara. Merită a fi subliniat înțelesul dat prețului de cost<sup>3</sup>, cu toate că în literatura de specialitate se folosesc noțiunile de "Cost", în literatura engleză: "Costi de produzioni" în literatura italiană; Produktionskosten", "Selbstkosten" și "Selbstkostenpreis" în literatura germană; iar în cea franceză "Coûts de production".

O demarcație, corectă, care trebuie reținută sub raport științific este aceea dintre cheltuieli de producție și cheltuieli adiționale<sup>4</sup>. Prin aceasta se explică faptul că pot fi considerate cheltuieli de producție, desigur numai în virtutea unui act normativ, fără să fie consumațiuni de valori. Așa stau cazurile (amortizării în continuare a mijloacelor fixe, peste durata normată de folosință, a cuprinderii în costul efectiv a unor sume legate de introducerea tehnicii noi, economiiile asupra cheltuielilor de conducere și administrație, taxele asupra fondurilor de producție etc.

1) Schmalenbach E, Le bilan dynamique, Dunod, Paris, 1961, p. 46; Pierre Lasségue, op. cit., pag. 434-435.

2) Vezi C. Olariu, Studiul costurilor, p. 29-34.

3) Vezi D. Rusu și A. Cuciureanu, Cu privire la terminologia științifică în metodologia calculului prețului de cost, Analele științifice ale Universității "Alex. I. Cuza" Iași, Tomul XVIII, 1972, p. 24.

4) D. Rusu, op. cit., pag. 179.



Primul autor român care folosește noțiunea de costuri este Petre Andrei în lucrarea sa "Filozofia valorii" concepută între anii 1913-1918 și publicată în 1945. El arată că valoarea economică se bazează pe costuri<sup>1</sup>. El își întemeiază costul prin muncă. Dintre economiștii care se ridică împotriva noțiunii de preț de cost în loc de costuri este (prof. Evian I<sup>2</sup>).

În literatura de specialitate apare și noțiunea de cost pagatoric<sup>3</sup>. Costul se consideră ca o categorie de plăți (cheltuială). Această concepție a stat într-o oarecare măsură la fundamentarea teoriei dinamice a bilanțului, formulată de Smalensbach și a bilanțului pagatoric dezvoltată de către Erich Kosiol. În viziunea costului pagatoric nu se include dobânda aferentă capitalului propriu și salariul întreprinzătorului, în condițiile producției capitaliste.

În viziunea noastră, noțiunea de consumațiuni de valori nu se suprapune cu cea de cheltuială. În primul rând, cheltuielile nu fac obiectul calculației costului efectiv; apoi, cheltuielile sînt legate de prodesul aprovizionării sau desfacerii și nu de procesul de producție unde au loc consumațiuni de valori. Deci, folosirea noțiunii de cheltuială în sens de element al costului efectiv, este improprie. Costul efectiv reprezintă totalitatea consumațiunilor de valori pe care le-a ocazionat producția și care sînt socialmente necesare.

Între expresia "Costuri de producție" și cea de "Cheltuieli de producție" se poate pune semn de egalitate, deoarece ambele reprezintă partea din valoarea producției, exprimată în formă bănească, care cuprinde consumațiunile de muncă vie și materializată.

Cheltuielile de producție fiind expresia unei părți din valoarea de producție, nu pot fi identificate cu valoarea. Din punct de vedere cantitativ, cheltuielile de producție sînt mai mici decât valoarea, deoarece nu cuprind partea valorii care reprezintă plusprodusul.

Ținem să arătăm, că în practica economică actuală, în chel-

1) Petre Andrei, Filozofia valorii, București, 1945, pag. 129.

2) I. N. Evian, Teoriile costurilor, Cluj, 1940, pag. 100-108

3) H. Koch, Zur Frage des pagatorische Kostenbegriffs, -după C. Olariu, Studiul costurilor, E.D.P., București, 1971, pag. 39.



cheltuielile de producție se include și o parte a valorii plusprodusului (dobânzi plătite asupra împrumuturilor, contribuții asupra retribuției, penalizări, amenzi etc).

### 5.3. Clasificarea cheltuielilor de producție

Cunoașterea cheltuielilor de producție dintr-o unitate agricolă de producție implică o clasificare a acestora, în sensul satisfacerii unor cerințe legate de organizarea contabilității costurilor și a calculării costului efectiv. Cheltuielile de producție în agricultură se pot grupa după caracterul producției în cheltuieli ale producției de bază și cheltuieli ale producției auxiliare și de servire, care, la rândul lor pot privi anumite ramuri de activitate, ca: vegetală, zootehnică, industrială etc.

În agricultură nu s-a acreditat încă o grupare a cheltuielilor de producție pe elemente și pe articole de calculație, așa cum s-a făcut în toate ramurile economiei naționale. O asemenea grupare are o deosebită importanță. Clasificarea pe elemente primare permite centralizarea cheltuielilor pe toate ramurile de activitate agricolă și pe întreaga economie națională, scoate în evidență raportul dintre munca trecută, materializată și munca vie, oferă o bază reală de studiere a gradului de mecanizare și modernizare a tehnologiei producției agricole și permite stabilirea unei legături organice între elementele componente ale costului efectiv cuprinse în planul de cheltuieli și celelalte planuri întocmite de unitățile agricole. Dintre acestea ar putea fi:

- semințe și material de plantat;
- furaje și așternut;
- îngrășăminte chimice și naturale;
- material biologic, ierbicide și insectofungicide;
- materii prime;
- irigații;
- cheltuielile activităților auxiliare și lucrări executate de către terți;
- amortizarea mijloacelor fixe;
- retribuirea muncii;
- contribuții la asigurările sociale sau la casa de pensii;
- taxă asupra fondurilor de producție;
- contribuții la fondul de introducere a tehnicii noi;
- alte cheltuieli bănești.



Dar, ne este cunoscut că de evidența cheltuielilor de producție este legată necesitatea de calcul a costului efectiv pe unitatea de produs. Gruparea pe elemente de cheltuieli nu permite acest calcul, deoarece unele cheltuieli nu pot fi individualizate pe produs în momentul efectuării lor. Satisfacerea acestei cerințe ne conduce să propunem o grupare a cheltuielilor de producție pe articole de calculație și anume:

- semințe și material de plantat;
- îngrășăminte chimice și naturale;
- furaje;
- materii prime;
- materiale diverse;
- combustibil, energie;
- cheltuieli de transport în interior și prepararea furajelor;
- lucrări executate de către terți;
- retribuirea muncii;
- amortizarea specifică a mijloacelor fixe;
- întrețineri și reparații curente specifice;
- cumpărări de animale;
- reformarea animalelor;
- cheltuielile comune de producție;
- cheltuieli generale (sector economic);
- cheltuieli de desfacere.

Ambele grupări, considerăm că satisfac cerințele de planificare, evidență și calcul al prețului de cost a tuturor unităților agricole.

Gruparea cheltuielilor de producție pe articole de calculație face posibilă separarea cheltuielilor de producție legate de procesul de producție de bază, de cheltuielile legate de procesul de servire și de conducere (irigații, cheltuielile activităților auxiliare, cheltuielile comune de producție și cheltuielile generale (sector economic) și să se înregistreze cheltuielile de producție pe purtătorii de cheltuială care le-au ocazionat.

Articolele de calculație propuse oglindesc gradul de participare a diferitelor locuri de producție (atelier, sector de servire, secții etc) ale fiecărei unități agricole la formarea costului efectiv al întregii producții, precum și cota parte din



fiecare fel de cheltuială ce revine pe unitate de produs.

Clasificarea cheltuielilor de producție pe articole de calculație servește la analiza îndeplinirii sarcinii de reducere a costului efectiv, a cunoașterii unor indicatori care să caracterizeze activitatea unităților agricole.

O altă grupare poate fi: după legătura cu obținerea produsului, lucrărilor executate, serviciilor prestate. Din acest punct de vedere ele pot fi: cheltuieli de producție directe și indirecte.

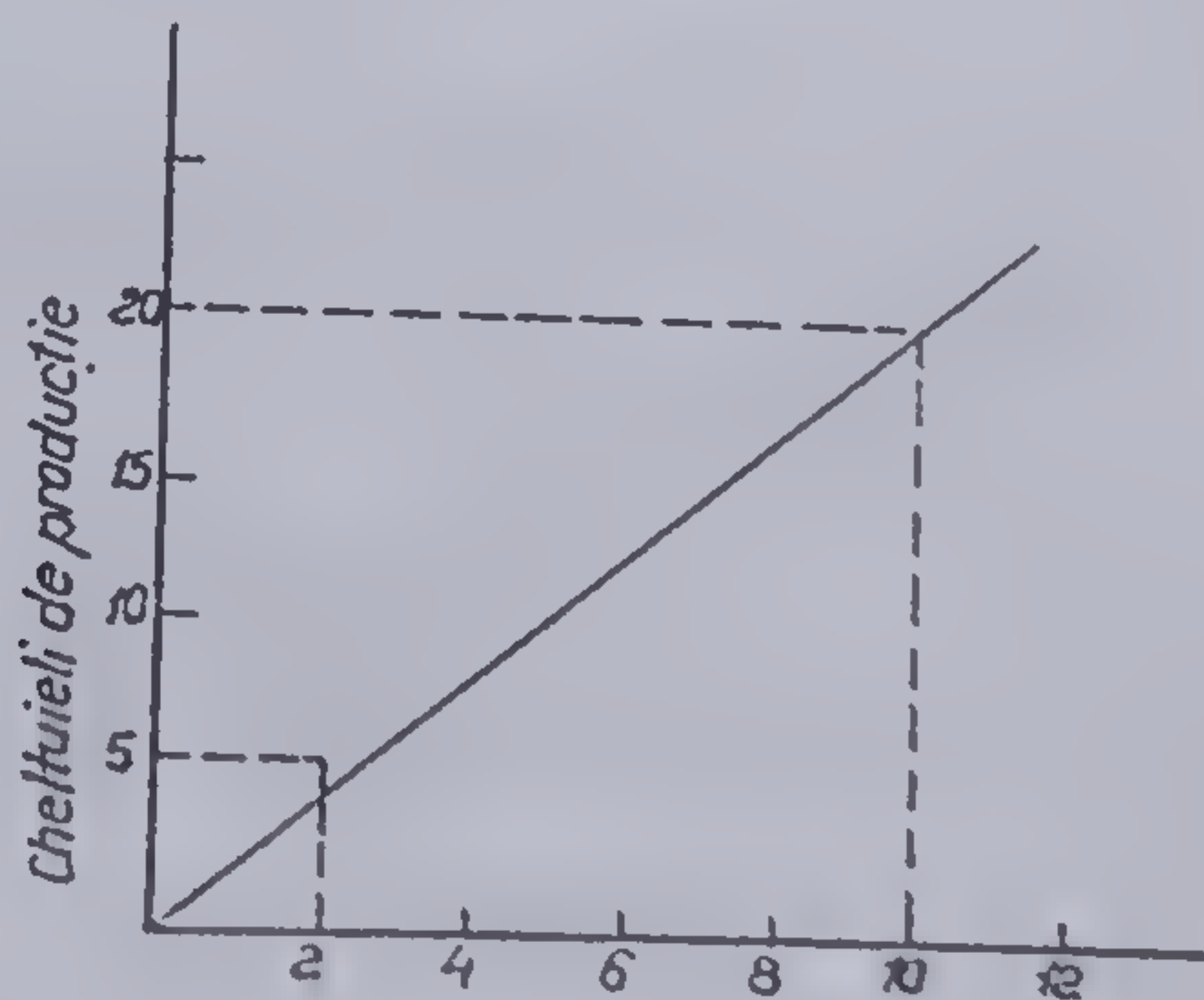
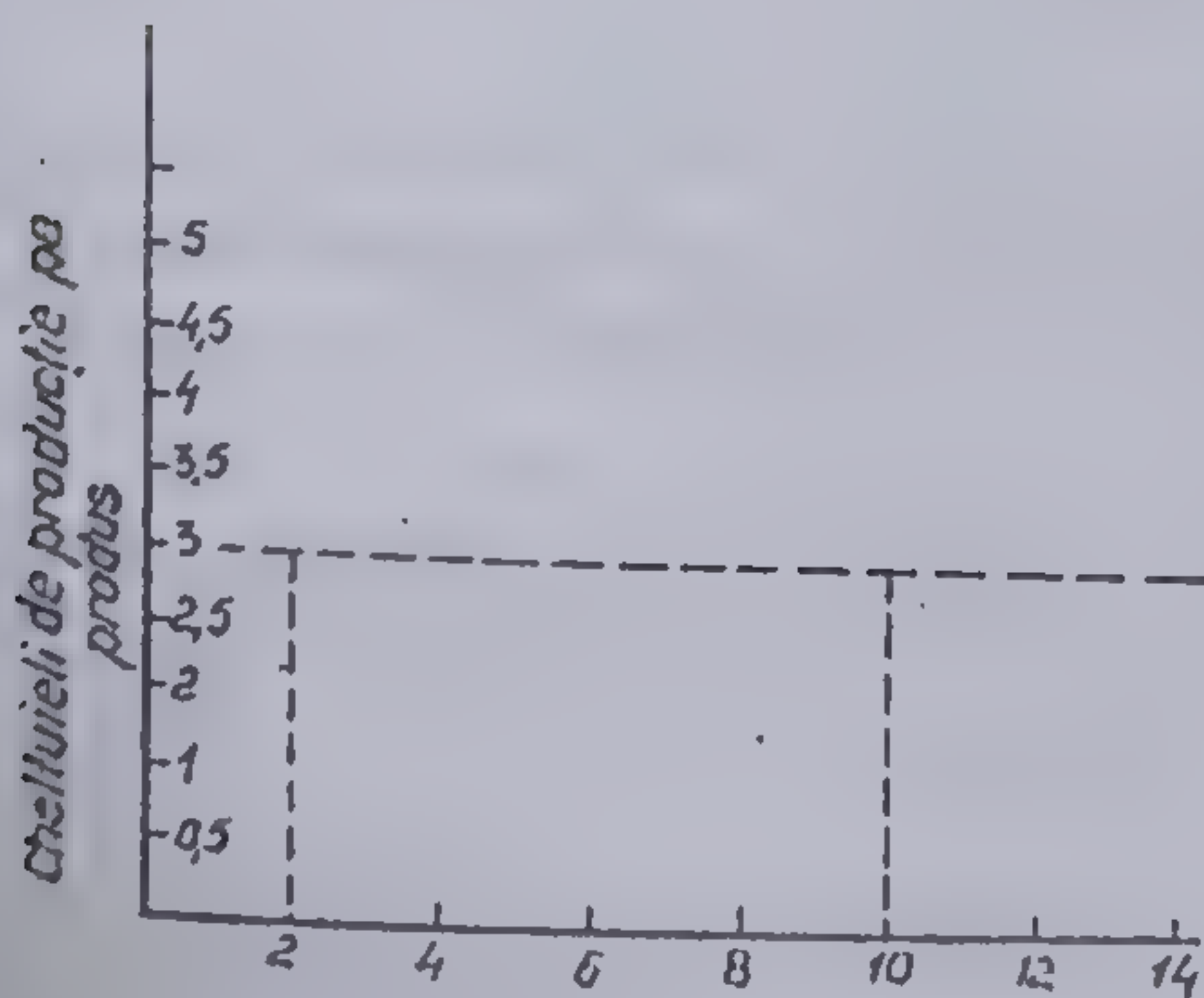
Cheltuielile de producție directe sînt acelea care se individualizează pe produs (cultură sau grup de culturi, specie sau categorie de animale, fel de lucrări sau servicii, fel de activitate-industrială sau de prelucrare etc) în momentul efectuării.

Cheltuielile de producție directe variază în funcție de volumul producției ( $x$ ). Această funcție se exprimă:

$$Ch.d = f(x)$$

Uneori, și aceasta se întîmplă frecvent, cheltuielile directe pot fi influențate și de timp ( $t$ ), cum ar fi nelivrarea în teren a producției sau datorită unor condiții obiective cînd se prelungește ciclul de producție:

$$Cd.d = f(x,t)$$



Producția în unități fizice

Producția în unități fizice

Fig.30 Cheltuielile de producție indirecte pe unitate de producție și total producție



Cheltuielile de producție indirecte, de regulă, sînt acelea care au un conținut complex și se găsesc în costul efectiv după repartizarea lor. Ele nu se individualizează în momentul efectuării lor, întrucît se referă la întreaga activitate a unei ferme, sector, secție și unitate agricolă (I.A.S.; C.A.P.; S.M.A., asociație intercooperatistă etc).

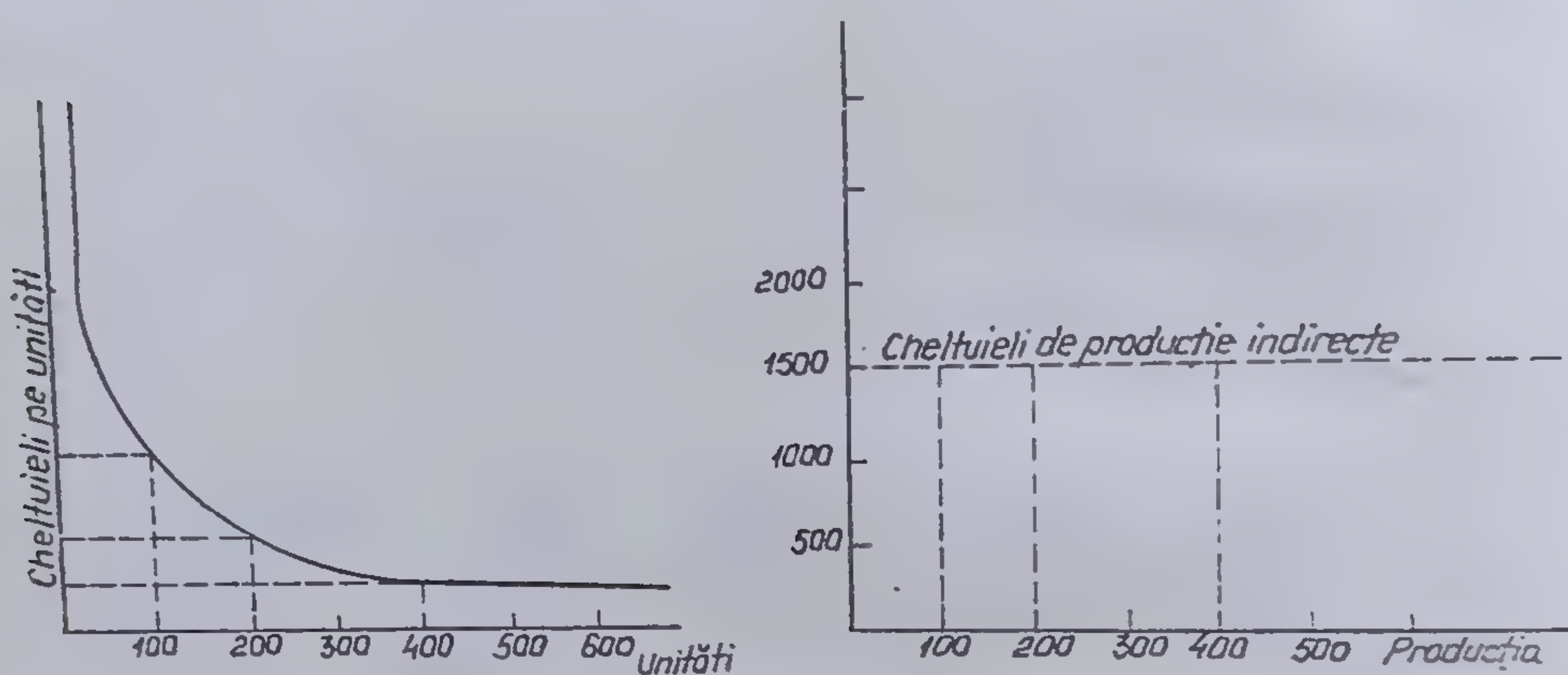


Fig.3o Cheltuielile de producție indirecte pe unitate de producție și total producție

Repartizarea cheltuielilor de producție indirecte se face proporțional în funcție de anumite baze de referință, ca: unități nutritive, proteină digestivă, substanță activă, cheltuieli directe etc.

Din punct de vedere al legăturii cu modificarea volumului producției. Sub acest raport se împart în cheltuieli de producție variabile și relativ constante (fixe).

Cheltuielile de producție variabile se modifică în funcție de creșterea sau scăderea volumului producției, care, la rândul lor pot fi: proporționale, degresive, progresive, regresive, flexibile și marginale.

Cunoașterea costurilor variabile oferă o bază de studiu a acestora, sub raportul rentabilității. Prof. Mellerowicz folosește în acest scop un indicator, pe care-l numește "gradul de reacție" (Reagibilitategrad). Gradul de reacție (G.R) a mărimii costu-



rilor se obține prin raportarea modificării procentuale a articolului de calculație (C) la modificarea procentuală a volumului fizic de producție (V).

$$G.R. = \frac{C}{V} = \frac{10}{10} = 1 \text{ sau } \frac{5}{10} = 0,5$$

Este de reținut faptul că gradul de reacție al cheltuielilor de producție este condiționat de natura și caracterul lor, cât și de modificarea volumului fizic. De exemplu, cheltuielile de producție directe: semințe și material de plantat, furaje, îngrășăminte, materii prime, retribuirea muncii etc. trebuie să se găsească întotdeauna într-un grad de relație 1. În eventualitatea creșterii cheltuielilor de producție într-o proporție mai mare decât volumul fizic al producției, gradul de raport va crește peste 1. De exemplu, creșterea cheltuielilor de producție cu 10% și volumul fizic cu 8%, rezultă un grad de reacție de 1,25.

$$\frac{C}{V} = \frac{10}{8} = 1,25$$

În acest caz avem de-a face cu cheltuieli de producție progresive, ca urmare a unor consumuri mai mari de semințe, furaje, îngrășăminte, ore suplimentare plătite lucrătorilor agricoli etc.

Cheltuielile de producție regresive intervin numai când ele scad; în cazul unor creșteri a volumului fizic de producție. Caracter regresiv pot avea cheltuielile cu reparațiile capitale și curente la mijloacele fixe, cheltuielile sectorului economic etc. care cu toate că au forma de cheltuială fixă, devin regresive, ca urmare a creșterii volumului fizic de producție. Gradul de reacție trebuie să fie între 0 și 1. De exemplu, retribuirea muncitorilor a fost depășită cu 25%, iar volumul producției fizice cu 40%.

$$\frac{25}{40} = 0,625$$

Cheltuielile de producție flexibile sunt acelea care evoluază neregulat față de volumul fizic al producției. Ele pot evolua liniar, neliniar, regresiv, proporțional și progresiv.



Cheltuielile de producție marginale apar strins legate cu un cost apărut unei unități de produs adițional. De exemplu:

- 20.000 kg. grâu cu cheltuieli de producție 16.000 lei
- 25.000 kg. grâu cu cheltuieli de producție 17.000 lei

$$\frac{17.000 - 16.000}{25.000 - 20.000} = \frac{1.000}{5.000} = 0,20 \text{ lei/kg}$$

Cunoașterea cheltuielilor de producție marginale oferă determinarea cheltuielilor relativ constante cît și a celor proporționale. Cheltuielile proporționale (Ch.p) se obțin prin înmulțirea cheltuielilor marginale (Ch.m) cu cantitatea produsă (Q).

$$\begin{aligned} \text{Deci: Ch.p.} &= \text{Ch.m.} \times Q \\ 0,20 \times 20.000 &= 4.000 \text{ lei} \\ 0,20 \times 25.000 &= 5.000 \text{ lei} \end{aligned}$$

Iar cheltuielile marginale (Ch.m.) relativ constante (fixe) rezultă ca o diferență între cheltuielile de producție totale (Ch.t.) și cele proporționale (Ch.p.).

$$\begin{aligned} \text{Ch.m.} &= \text{Ch.t.} - \text{Ch.p.} \\ 16.000 - 4.000 &= 12.000 \text{ lei} \\ 17.000 - 5.000 &= 12.000 \text{ lei} \end{aligned}$$

Din acest exemplu se pot trage următoarele concluzii:

- funcția producției este o relație în care se asociază mai multe cheltuieli de producție sau costuri de producție;
- funcția cost efectiv este legată de producție și cheltuielile de producție totale.

Deci, costul efectiv (y) este funcția cheltuielilor totale față de creșterea producției (x).

$$y = f(x)$$

Gallenmuller ș.a.<sup>1</sup> indică determinarea costului marginal (Km) prin relația:

$$K_m = \frac{K_2 - K_1}{x_2 - x_1}$$

1) Leistung, Kosten, Ergebnis, Leipzig, 1970.



de unde:  $K_2$  = costul marginal al unei cantități  $X_2$

$K_1$  = costul marginal al unei cantități  $X_1$

Dacă costul efectiv marginal sau cheltuielile de producție marginale se pot obține ca diferență:

$$Kd = \frac{DK}{1-Q}$$

în care:  $Kd$  = cheltuielile de producție, diferența pe unitate de produs

$KD$  = diferența dintre cheltuielile totale

$Q_1$  = cantitatea de produse în serie nouă

$Q$  = cantitatea de produse obținute mai înainte.

Costul efectiv marginal obținut va fi:

$$\frac{1.000}{25.000-20.000} = 0,20 \text{ lei kg.}$$

Ce importanță are cunoașterea costului efectiv marginal?

În primul rând de a ști dacă producția obținută în plus se realizează cu cheltuieli de producție mai mari sau - cum le numește Mellerowicz - adiționale. În cazul nostru, în agricultură, se pune problema dotării cu mașini agricole sau folosirea ierbicidelor, îngrășămintelor chimice, biostimulatori etc. în plus față de cele calculate ca optime, deci e vorba de optim - optimorum.

De asemenea, trebuie să se aibă în vedere stabilirea limitei între care evoluează cheltuielile de producție față de volumul fizic de producție.

Costul efectiv marginal este necesar a fi cunoscut și în cazul când volumul producției agricole scade.

#### 5.4. Reguli de aplicare în contabilitatea costurilor de producție și calculul costului efectiv

Cunoașterea reală a costului efectiv și a rezultatelor financiare obligă unitățile agricole la aplicarea unor reguli:

- delimitarea în timp a costurilor de producție;
- separarea costurilor de producție de consumațiunile de valori neutre, accidentale și de cheltuielile speciale;



- individualizarea costurilor de producție pe produs;
- inventarierea producției nefinite și delimitarea cheltuielilor aferente acestora, de consumațiunile producției terminate.

#### 5.4.1. Delimitarea în timp a costurilor de producție

A delimita în timp înseamnă a separa costurile de producție ce au loc în perioada curentă, de cele ce privesc alte perioade de gestiune. Delimitarea în timp a costurilor de producție constituie o problemă centrală în contabilitate. Această cerință este impusă de necesitatea grevării fiecărei perioade de calcul, numai cu acele costuri care privesc producția dată. Din această categorie fac parte: aracii folosiți în legumicultură, consumațiile legate de înființarea culturilor perene, cu amendamentele administrate solului, reparațiile capitale, echipament de producție etc.

De la culturile perene se obțin recolte succesive în mai mulți ani. Înființarea lor reclamă consumațiuni de valori mari, care se vor delimita proporțional cu producția oferită în fiecare an. Pentru aceasta se folosește contul 530 "Cheltuieli anticipate". Aceeași soluționare se pune și pentru aracii folosiți în legumicultură care au o durată de utilizare mai mare de un an.

Directivele Congresului al XI-lea al P.C.R.<sup>1</sup> pun în fața lucrătorilor din agricultură sarcini de sporire a producției. Un mijloc de creștere este acela de îmbunătățire a solurilor acide, sărătoase și podzolice prin folosirea amendamentelor. Iar o altă cale este de administrare a îngrășămintelor chimice și naturale precum și extinderea irigațiilor.

Efectul corectării solurilor durează 10-15 ani și începe să se manifeste, în general, din anul al treilea de la aplicare.

Ingrășămintele fie chimice sau naturale au efect remanent. Atât administrarea de îngrășăminte cât și folosirea amendamentelor (calciu, marnale, praful de coacă, reziduurile de la fabricile de săpun și hârtie etc. ridică problema delimitării consumațiilor de valori corespunzătoare duratei în timp a efectului îngrășămintelor sau a amendamentului administrat pentru corectarea solului.

<sup>1</sup>) Congresul al XI-lea al P.C.R.



Literatura de specialitate a stabilit efectul remanent al îngrășămintelor chimice de 1-2 ani, iar a îngrășămintelor naturale de 3-4 ani și peste 10 ani al îngrășămintelor organice sub formă de paie și coceni<sup>1</sup>. Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru I.A.S. prevăd că valoarea îngrășămintelor naturale administrate în sol nu se transmit mai multor perioade de gestiune, ci se includ - în totalitate - în anul în care au fost aplicate<sup>2</sup>. Noi opinăm pentru delimitarea cheltuielilor cu îngrășăminte naturale întrucât s-a demonstrat caracterul lor remanent.

O problemă care își cere rezolvarea este aceea a găsirii unei baze corecte de delimitare. Această cerință a fost rezolvată în mod diferit. Practica a generalizat, să se includă în fiecare perioadă de gestiune valori egale. Esența acestei metode constă în raportarea costului îngrășămintului (C), plus cheltuielile de administrare (C.a.) la durata în ani a efectului remanent (T).

$$C.p. = \frac{C + C.a.}{T}$$

În ipoteza când cheltuielile cu îngrășămintele plus cele cu administrarea lor însumează 120.000 lei, iar efectul remanent este de 4 ani, cheltuielile de producție ce vor greva fiecare perioadă de gestiune, vor fi:

$$\frac{120.000}{4} = 30.000 \text{ lei}$$

Această modalitate nu oferă o delimitare corespunzătoare. Noi învederăm a se folosi ca bază de individualizare sporul de produse sau venitul net pe durata de remanență a îngrășămintelor<sup>3</sup>.

Folosirea variantei în funcție de spor sau venitul net, conduce la o delimitare mai exactă a cheltuielilor cu îngrășămintele sau cu amendamentele. Metodologia de calcul ar consta în stabilirea unor coeficienți de individualizare și care se obțin în funcție de nivelul caracteristicii sporului de producție anual

1) Acad. I. Ionescu Sisestî, Agrotehnica, vol. I, p. 671

2) M.F. - Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru I.A.S., 1972, p. 141.

3) I. Agache, Rentabilitatea și necesitatea calculării prețului de cost la C.A.F., Evidența contabilă, nr. 3, 1969, p. 63.



$(Q_1, Q_2, \dots, Q_n)$ , de cheltuielile legate de împrăștiere (C.a.) și de valoarea sporului de produse (V.S.P.).

În funcție de nivelul caracteristicilor amintite, se stabilesc cheltuielile de repartizat ( $C_1, C_2, \dots, C_n$ ), astfel:

$$C_1 = \frac{C + C.a.}{V.S.P.} = Q_1$$

$$C_2 = \frac{C + C.a.}{V.S.P.} = Q_2$$

$$C_n = \frac{C + C.a.}{V.S.P.} = Q_n$$

În ipoteza în care s-a administrat la 200 ha câte 40 t gu-  
noi, la care se adaugă câte 200 lei la o tonă, ce reprezintă chel-  
tuielile legate de transport și împrăștiere și ținând seama că pro-  
ducția martor, teren neîngrășat, care este de 2.000 kg, precum și  
de producția obținută în cei 4 ani de la administrarea îngrășă-  
mintelor, care s-a materializat în:

- primul an 4.000 kg
- al doilea an 3.600 kg
- al treilea an 3.000 kg
- al patrulea an 2.400 kg

se pot delimita cheltuielile cu îngrășămintele, în funcție de  
sporul de producție, astfel:

$$C_1 = \frac{200 \times 40 \times 10 + (200 \times 200)}{2000 + 1600 + 1000 + 400} \times 2000 = 48.000 \text{ lei}$$

$$C_2 = \frac{200 \times 40 \times 10 + (200 \times 200)}{2000 + 1600 + 1000 + 400} \times 1600 = 38.400 \text{ lei}$$

$$C_3 = \frac{200 \times 40 \times 10 + (200 \times 200)}{2000 + 1600 + 1000 + 400} \times 1000 = 24.000 \text{ lei}$$

$$C_4 = \frac{200 \times 40 \times 10 + (200 \times 200)}{2000 + 1600 + 1000 + 400} \times 400 = 9.600 \text{ lei}$$

Dacă am compara suma obținută, de 30000 lei, stabilită în  
prima variantă, se observă diferențe, care dacă nu s-ar ține se-  
ma, conduc la deformarea cheltuielilor de producție.

Pentru a ne verifica calculele se pot delimita cheltuielile și în funcție și de venitul net.



$$Vn_1 = V.S.P_1 - C_1 \quad ; \quad Vn_2 = V.S.P_2 - C_2$$

$$Vn_n = V.S.P_n - C_n$$

Anul I-lei	$2000 \times 200 \times 1 - 48.000 = 352.000$ lei
Anul al II-lea	$1600 \times 200 \times 1 - 38.400 = 281.600$ lei
Anul al III-lea	$1000 \times 200 \times 1 - 24.000 = 176.000$ lei
Anul al IV-lea	$400 \times 200 \times 1 - 9.600 = 70.400$ lei
TOTAL	880.000 lei

Eficiența economică a îngrășămintelor pe fiecare leu investit se obține prin raportarea venitului net (Vn) la cheltuielile cu îngrășămintele (C).

$$E_1 = \frac{Vn_1}{C_1} \quad ; \quad E_n = \frac{Vn_n}{C_n}$$

$$\text{Anul I: } \frac{352.000}{48.000} = 7,33 \text{ lei} \quad ; \quad \text{Anul III: } \frac{176.000}{24.000} = 7,33 \text{ lei}$$

$$\text{Anul II: } \frac{281.600}{38.400} = 7,33 \text{ lei} \quad ; \quad \text{Anul IV: } \frac{70.400}{9.600} = 7,33 \text{ lei}$$

Deci un leu cheltuit cu îngrășămintele chimice produce un venit de 7,33 lei în fiecare an, pe întreaga perioadă de viață a îngrășămintelor.

Așa cum se afirma, nu este indicat a se efectua aceste calcule în fiecare an, ci în practică se pot folosi pentru delimitarea cheltuielilor anumiți coeficienți tehnici, care se pot obține prin următoarea relație:

$$K_1 = \frac{V.S.P_1 \times 100}{V.S.F.T.} = \frac{2000 \times 100}{5.000} = 40\%$$

$$K_2 = \frac{V.S.P_2 \times 100}{V.S.F.T.} = \frac{1600 \times 100}{5.000} = 32\%$$

$$K_3 = \frac{V.S.P_3 \times 100}{V.S.F.T.} = \frac{1000 \times 100}{5.000} = 20\%$$

$$K_4 = \frac{V.S.P_4 \times 100}{V.S.F.T.} = \frac{400 \times 100}{5.000} = 8\%$$



Acest calcul al coeficienților s-a făcut în funcție de sporul de producție.

Aceeași coeficienți se pot obține și în funcție de venitul net.

$$K_1 = \frac{V_{n1} \times 100}{V_n T} = \frac{353.000 \times 100}{880.000} = 40\%$$

$$K_2 = \frac{V_{n2} \times 100}{V_n T} = \frac{281.600 \times 100}{880.000} = 32\%$$

$$K_3 = \frac{V_{n3} \times 100}{V_n T} = \frac{176.000 \times 100}{880.000} = 20\%$$

$$K_4 = \frac{V_{n4} \times 100}{V_n T} = \frac{70.400 \times 100}{880.000} = 8\%$$

#### 5.4.2. Separarea costurilor de producție de consumațiunile neutre, accidentale și cheltuielile speciale

Cerința obținerii unui cost efectiv real impune separarea din totalul costurilor de producție a consumațiunilor neutre, accidentale și de cheltuielile speciale, aceasta pentru cunoașterea mărimii cheltuielilor sau costurilor legate de obținerea producției.

Consumațiunile neutre nu au ce căuta în structura costului efectiv întrucât nu sînt socialmente necesare. Opiniile au fost împărțite. Considerăm, aceasta, numai în eventualitatea apariției lor, să se înregistreze ocolind conturile de calculație, respectiv de a se înregistra direct la contul 750 "Beneficii și pierderi". În felul acesta, rezultatele unităților agricole sînt influențate de consumațiunile neutre, iar evidența lor nu se pierde în structura costului de cost.

Nici consumațiunile de valori accidentale nu au ce căuta în structura costului efectiv, deoarece, ele, potrivit actualăi metodologii, au ca resursă de finanțare fondul de asigurare, ce se constituie la organul superior.

Consumațiunile speciale, reclamate cu ocazia prevenirii inundațiilor, combaterea dăunătorilor, a epidemiilor etc., trebuiesc separate întrucât au resursă de finanțare proprie, bugetul de stat.



Deci, în structura costului efectiv vor apare numai acele cheltuieli care sînt socialmente necesare.

5.4.3. Individualizarea costurilor de producție  
pe produs

Această regulă aplicată în contabilitate urmărește ca fiecare produs să fie grevat cu acele cheltuieli de producție aferente acestuia.

Impărțirea întreprinderilor agricole pe ferme și sectoare de servire a condus ca la nivelul acestora să se calculeze prețul de cost. Ca urmare purtătorii de cheltuieli care vor constitui obiect al evidenței cheltuielilor de producție și de calcul al costului efectiv vor fi: cultura, grupul de culturi, categoria și specia de animale, felul de activitate etc.

La nivelul întreprinderii urmărirea costurilor de producție, ca și a veniturilor, se face pe fiecare fermă sau sector de servire. Fermele și sectoarele de servire formează o entitate tehnico-contabilă, care servesc la urmărirea executării planului de venituri și cheltuieli. Evidența cheltuielilor se ține global-valoric pe ferme și pe elemente de cheltuială din plan.

În literatura noastră de specialitate, ca și în cea străină, se folosesc o serie de termeni, ca: purtător de cheltuială, loc de cheltuială, titular de costuri, centru de cheltuială, zonă de cheltuială etc.

În agricultură ni se pare că cel mai potrivit termen este: purtător de cheltuială sau costuri și care se folosește la nivelul fermelor, pentru individualizarea cheltuielilor de producție pe fiecare cultură, grup de culturi, categorii și specii de animale, fel de activitate etc. La nivelul întreprinderii se poate folosi "loc" sau "locuri" de cheltuială, deoarece are o localizare în spațiu a consumațiilor de valori pe procese de producție. Se consideră loc de cheltuială ferma, secția, sectorul, deoarece în cadrul acestor trepte au loc activități care generează consumațiuni. Locurile de cheltuială, după părerea unor autori trebuie conduse pe baza principiului excepției, care asigură o informare operativă și relevantă asupra abaterilor<sup>1</sup>, în cazul  
<sup>1)</sup>K.Herterich, Evidența și calculația funcțională a costurilor pe locuri, Revista Kostenrechnungspraxis, Nr.1/1970, R.D.G.



nostru față de plan.

În general, putem afirma, că prin "loc" de cheltuială" înțelegem unități organizatorice ale producției, respectiv unități de ordin calculatoric, de gestiune. Conceptul de "purător de costuri" cuprinde și depășește semnificația organizatorică a întreprinderii. El nu este o creație faptică (artificială). El corespunde unei adânciri a regulii individualizării cheltuielilor de producție în cadrul fermelor de producție.

Folosirea celor doi termeni "purător de cheltuială" și "loc de cheltuială", conduce la o anumită organizare a contabilității. Locul de cheltuială satisface cerințele unei contabilități sintetice, punând față în față - prin situațiile contabile ce se întocmesc periodic - prevederea și cifrele efective din contabilitate. Iar "purătorul de cheltuială" oferă organizarea unei contabilități analitice și în același timp aduce împliniri reale de calcul al costului efectiv, în agricultură la nivelul fermelor de producție.

#### 5.4.4. Inventarierea producției neterminate și delimitarea cheltuielilor aferente acestora de cheltuielile producției terminate

În agricultură, desfășurarea procesului de producție conduce în mod inerent la existența permanentă a unei producții neterminate. Producția neterminată în agricultură constă în: însămânțări și plantări de toamnă, lucrări în vii, livezi, grădini cu legume, arături etc. În zootehnie se consideră producție neterminată, valoarea vițelilor și purcelilor neînțărcați, cheltuielile de producție legate de întreținerea ovinelor adulte din trimestrul IV.

Mărimea producției vegetale neterminate este în funcție de natura culturilor. La culturile de toamnă vom găsi un volum de cheltuieli de producție mai mare decât la cele de primăvară. Nivelul producției neterminate vegetale este în funcție și de nivelul agrotehnic aplicat. Producția nefinită nu face obiectul unei gestionări similare ca aceea a mijloacelor depozitate. Ea se găsește într-o mare diversitate, iar prin continua încorporare de muncă vie și de muncă materializată își schimbă în permanență atât structura cât și valoarea.



Delimitarea cheltuielilor producției neterminate de cea terminată este reclamată de necesitatea calculării cât mai exacte a costului efectiv și de reflectarea corectă a rezultatelor financiare. Ea se asigură pe calea inventarierii și a unei juste evaluări.

Inventarierea producției neterminate este făcută, de regulă, în ultimele zile ale lunii decembrie de către o comisie numită de către directorul întreprinderii.

Varietatea proceselor tehnologico agricole (vegetale, zootehnice, industriale etc) și modul diferit de organizare a evidenței procesului de producție, fac ca inventarierea să se realizeze prin diferite metode și anume: metoda pe operații agricole și acestea corespunzător fazelor de producție și metoda procentuală.

Metoda de inventariere cantitativă pe operații, constă în stabilirea cantității de lucrări executate, pe fiecare lucrare în parte: arat, semănat, grăpat. De exemplu:

- la cultura grâului: 100 ha cu operația 1 terminată;  
50 ha operația 2 terminată;  
200 ha cu operația 3 terminată;

Metoda de inventariere procentuală - constă în stabilirea, pe bază de consumuri specifice, a diferitelor proporții a operațiunilor agricole, ca: arat, împrăștiat îngrășăminte chimice, însămânțat etc. pe fiecare cultură în parte.

Prin inventariere, aceste constatări se exprimă astfel:

Cultura grâului: 350 ha - operațiunea 1	100%
- operațiunea 2	70%
- operațiunea 3	40%
etc	

La fel se va inventaria producția din sectorul zootehnic sau industrial.

S-ar putea utiliza și așa-zisa metodă globală, mai puțin precisă dar mai simplă, în sensul că în funcție de datele intrării în fermă a animalelor - în cursul anului - se stabilește numărul total de zile animale furajate, pe fiecare categorie și specie de animale și, în aceeași proporție se repartizează cheltuielile directe și indirecte înregistrate în contabilitate, pe



întregul an, la categoria de animale respectivă.

Practica a generalizat stabilirea producției noteterminate, prin actualizarea cheltuielilor planificate. Ca metodologie indicată, pentru producția vegetală:

- se determină suprafețele de producție noterminată;
- din totalul cheltuielilor de producție planificate pe ha și defalcate pe articole de calculație, se scad cheltuielile de producție privind semințele și îngrășămintele;
- la suma rămasă se adaugă cheltuielile efective cu sămânță și îngrășămintele pe baza datelor din "Registrul-jurnal pentru urmărirea planului de producție, venituri și cheltuieli", al fermei;
- suma obținută se înmulțește cu numărul de ha inventariate, pe fiecare cultură.

În producția zootehnică se consideră:

- efectivele de animale și păsări tinere și animale la îngrășat care se inventariază și se evaluează la prețurile interne de decontare pe kg greutate vie sau pe cap-utilizate la întocmirea planului;
- cheltuielile cu ovinele adulte în trimestrul IV - determinate în funcție de cheltuielile planificate pe animal.

Producția neterminată în fermele industriale, constă în:

- stocurile de vinuri, țuică și rachii;
- ouăle aflate la incubator la 31 decembrie - plus cheltuielile de producție determinate în funcție de numărul zilelor de incubație;
- materia primă supusă prelucrării.

Potrivit normelor metodologice<sup>1</sup>, pentru determinarea producției neterminate vegetale, se folosesc baremuri, la preț unitar comparabil. Aceste bareme sau sume fixe pe anumite operații sau lucrări agricole deformează realizarea deoarece condițiile ecologice nu sînt unice pe întreaga țară.

O problemă care își cere soluționarea este aceea a estimării producției neterminate, care, potrivit instrucțiunilor, se

1) Norme metodologice cu privire la completarea dării de seamă anuală unică statistică contabilă. Nr. 3, 1974, pg. 20 și 37.



face la prețul intern (normat) de decontare<sup>1</sup>. Legat de folosirea prețurilor interne de decontare, ținem să arătăm că, practic, nu s-a confirmat o egalitate între aceasta și costul unitar efectiv sau prețul producătorilor. Utilizarea lui în estimarea producției neterminate, conduce la deformarea rezultatelor financiare<sup>2</sup>.

Noi opinăm ca producția neterminată să se facă la nivelul cheltuielilor de producție efective<sup>3</sup>.

Literatura economică franceză susține - așa-zisă teorie - pe care o denumește "Cassions internes", care a fost acceptată și la noi prin prețurile interne de decontare<sup>4</sup>.

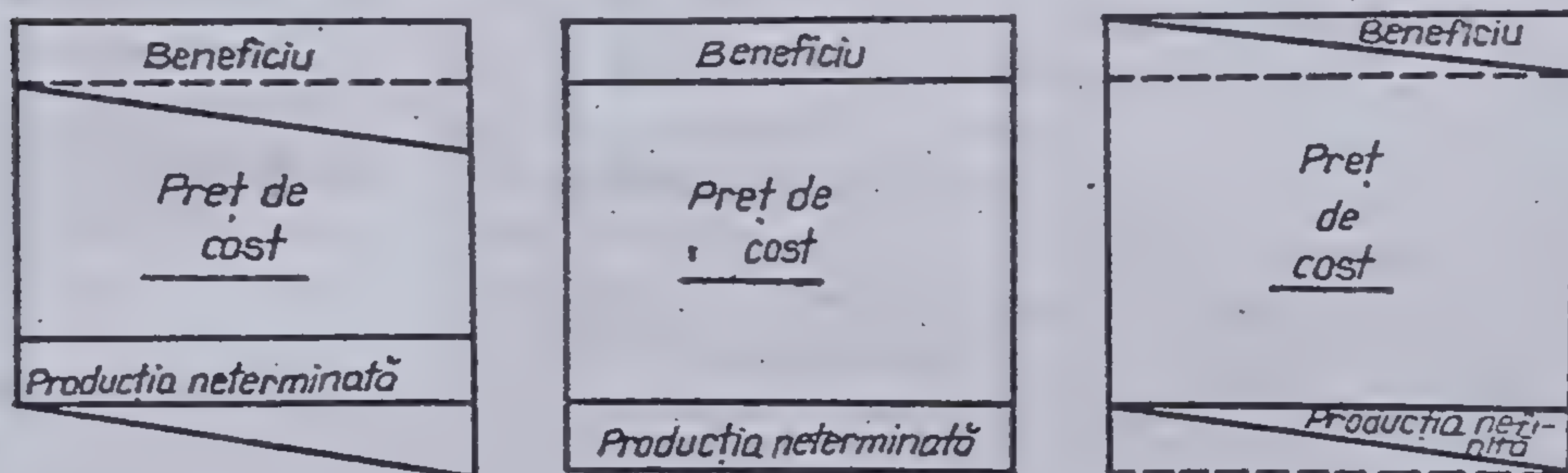


Fig.31 Influența evaluării producției neterminate

#### 5.5. Organizarea contabilității cheltuielilor de producție

Așa cum am mai arătat, contabilitatea oferă informațiile cele mai veridice și corecte, pentru a lua decizii. Decizia, ca proces rațional, impune cunoașterea tuturor elementelor legate de strategie și tactică, a cunoașterii tuturor alternativelor posibile de dezvoltare în viitor a producției și a costului ei.

Datorită faptului că procesele economice, inclusiv cel de producție, sînt constituite dintr-un ansamblu de acțiuni cauză-efect, care pot fi considerate subsisteme cibernetice, le vom a-

- 1) Ordinul M.A.I.A.A. nr.13 A, 1972 și H.C.M. nr.2930/1967
- 2) I. Agache, Unele probleme legate de folosirea prețurilor interne de decontare în agricultură, Analele Univ. "Al.I. Cuza" Iași, tom. XIX, 1973, p.100.
- 3) C. Iacobovici-Boldișor, Problematika determinării costurilor de producție, Probleme de economie agrară, vol. V, pag. 222.
- 4) R. Launay ș.a., L'entreprise agricole, Ed. A. Colin, Paris, 1967, p.95.



boria din acest punct de vedere, pentru că numai astfel vom putea apori posibilitățile de descriere și de prevedere.

#### 5.5.1. Producția agricolă ca proces economic - cibernetic și contabilitatea ei

Cibernetica - știința comenzii și comunicării la ființe și mașini (după definiția dată de Norbert Wiener, creatorul acestei discipline), este în sens larg știința despre procesele de conducere și structura sistemelor de conducere, în care există ca elemente esențiale recepția, păstrarea și prelucrarea informațiilor în scopul folosirii ei pentru conducere și reglare. A conduce producția agricolă înseamnă a dispune de o instalație de conducere alimentată cu informația necesară și procesul dirijat.

Cibernetica folosește logica matematică, teoria informației, teoria logaritmilor și teoria programării. În agricultură, instalația de conducere, calculatorul, care se perfecționează zi de zi este folosit pentru comanda automată, în controlul și dirijarea producției, în găsirea unor noi linii în selecția vegetală și animală, în laboratoarele de biometrie și genetică, în optimizarea rețelelor de irigații, în proiectarea noilor serii de mașini și tractoare agricole, în prelucrarea datelor contabilității, etc.

După cum este știut, producția constituie un sistem complex, deschis, organic adaptiv, dinamic, autoreglabil și organizabil. Constituie sistem deschis deoarece are o serie de intrări (materiale, mijloace de muncă, forța de muncă, resurse financiare etc), care asigură desfășurarea procesului de producție și are ca rezultat o serie de ieșiri sub formă de produse agricole. Intrările în sistem sunt dependente de comanda socială pe care o are întreprinderea privind realizarea producției în sortimentele și cantitățile stabilite în plan.

Caracterul planic impune existența unor corelații dintre intrări și ieșiri. Deciziile optime conduc la anihilarea factorilor perturbatori, care pot deplasa spre stări neoptime.

Indeplinirea planului de producție presupune corelarea cât mai judicioasă a intrărilor cu ieșirile, care se realizează prin perfecționarea continuă a tehnologiilor, combinarea tot mai eficientă a resurselor materiale și umane, care să conducă la



obținerea de producții cantitativ și calitativ sporite.

Intrările - în accepțiunea cibernetică - pot fi considerate anumite stări exterioare și care constau din semințe și material de plantat, îngrășăminte, insectofungicide, erbicide, furaje, medicamente, materiale biologice, apa pentru irigații, forța de muncă, lucrările executate de către terți, animalele în creștere și la îngrășat etc., la care ele reacționează într-un anumit fel; la factorii naturali și economici (factori perturbatori), are loc transformarea intrărilor în ieșiri prin desfășurarea procesului de producție cu scopul obținerii sporite de produse agricole, care - schematic - pot fi reprezentate în fig.31 prin X intrările, iar prin Y ieșirile, în cazul nostru din subsistem cibernetic, producția.

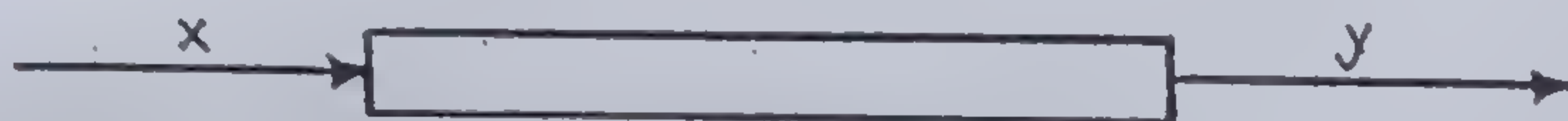


Fig.31 Schema generală a unui sistem sau subsistem cibernetic

Fiecare fermă are autonomie în gestiunea producției. Ea va urmări aducerea ieșirilor la cel puțin nivelul mărimilor planificate, cu toate că și-au făcut apariția factorii perturbatori (seceta, precipitații abundente, fluctuația forței de muncă, înșurii în aprovizionare, întârzieri în efectuarea unor lucrări etc). Deci, apare necesitatea existenței unui regulator (R), care la apariția tendinței de abatere asigură cu toată influența perturbărilor funcționarea sistemului regulator (S) în cadrul limitelor parametrilor proiectați.

Sistemul regulator (S) va influența asupra sistemului reglat (R), prin conexiune inversă, deci are loc o acționare bidirecțională a elementului causal (costurile de producție), asupra elementului efect (producția), a intrărilor asupra ieșirilor și invers, a elementului efect asupra elementului causal, a ieșirilor asupra intrărilor.

Schematic, producția agricolă ca subsistem cibernetic se poate prezenta astfel (Fig.32).



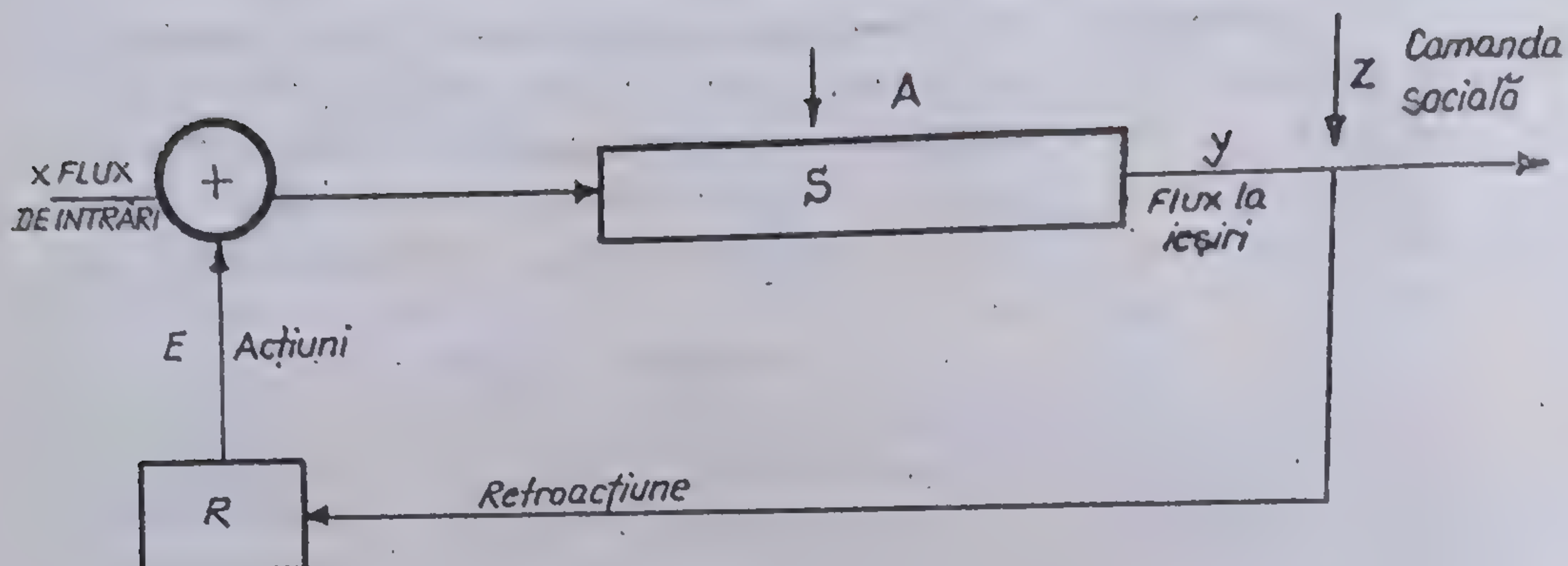


Fig.32 Producția agricolă ca proces economic cibernetic

$$y = Sx = z$$

$x$  = starea de intrare;  $y$  = starea de ieșire;  $z$  = comanda socială;

$R$  = regulator;  $P$  = factor perturbator;  $S$  = sistem reglat

$E = Z - y$  = valoarea abaterilor

Privită cibernetic, producția agricolă, transformarea intrărilor în ieșiri, în cazul sistemului reglat, poate fi pozitiv, ( $y > x$ ) sau negativ ( $y < x$ ).

Contabilitatea prin instrumentele sale de calcul, conturile analitice și sintetice, cu circuitele de reglare rezolvă cerința de luarea permanentă a unor decizii eficiente în mod operativ.

Cerințele deciziei impun o anumită circulație a informațiilor și din acest motiv se va avea în vedere:

- elaborarea de modele informaționale pentru acele decizii care au caracter de repetabilitate;
- fixarea circulației informațiilor între ferme și întreprindere și invers. Descoperirea strângulărilor pentru a ajunge la o mai bună organizare a conducerii;



- stabilirea unei circulații a informațiilor între membrii organelor de conducere.

Deci, conducerea științifică a producției este legată de sistemul informațional economic, de informatică, în sensul că numai prin folosirea pe scară largă a informațiilor rezultate prin tratarea rațională a datelor contabilității se poate asigura o eficiență maximă.

Informatica nu trebuie pusă în legătură cu noțiunea de informație ci de modul de colectarea, de transmitere, de prelucrare și de înmagazinare a informațiilor. Deci, ea trebuie pusă în corelație cu prelucrarea rațională a datelor, corespunzător cerințelor producției, a întreprinderii în așa fel, ca să permită obținerea celor mai bune informații cu un cost efectiv scăzut. În agricultură, informatica de gestiune trebuie concepută încât să permită teletratarea datelor, în așa fel, ca informațiile elaborate să ajungă la utilizator în timpul util. Conceperea fluxurilor informaționale în agricultură impun existența unor relații strânse cu fluxul tehnologic. Numai astfel decizia capătă viață.

Dar decizia, cu tot progresul făcut de informatică, în final este luată de oameni.

În acest context calitatea deciziei este în funcție de analiza prioritară a valorii elementului uman în ecuația deciziei, care arată astfel:

$D = f(F_i, F_n, V, M, R)$  în care:

$D$  = decizia de luat;

$F_i$  = factorii care pot fi influențați;

$F_n$  = factorii care nu pot fi influențați dar a căror probabilitate și sens de apariție se cunosc;

$V$  = valoarea elementului uman;

$M$  = motivarea;

$R$  = responsabilitatea față de consecințele deciziei.

Dar  $V$  - valoarea elementului uman - este și ea în fața unei relații de exprimare care capătă forma:

$V = f_1(o, Q)$ , în care:



C = cunoștințele profesionale și experiența persoanei;  
Q = capacitatea de adaptabilitate la transformările  
permanente care include și procesul de perfecționare a pregătirii  
sub toate aspectele sale.

5.5.2. Organizarea sistemului informațional al cheltuieli-  
lor de producție la nivelul fermelor și sectoarelor  
de deservire

Organizarea sistemului informațional în agricultură presu-  
pune, inițial, cunoașterea structurii organizatorice și apoi indi-  
catorii urmăriți la nivelul fiecărei trepte organizatorice, care,  
prelucrați, selectiv, să conducă la un număr superior de indica-  
tori derivați.

Pornind de la această cerință elementară, prezentăm organi-  
grama structurii organizatorice a întreprinderii, precum și diagra-  
ma de legături între fermele de producție și sectoarele (comparti-  
mentale) funcționale de servire (Fig.33).

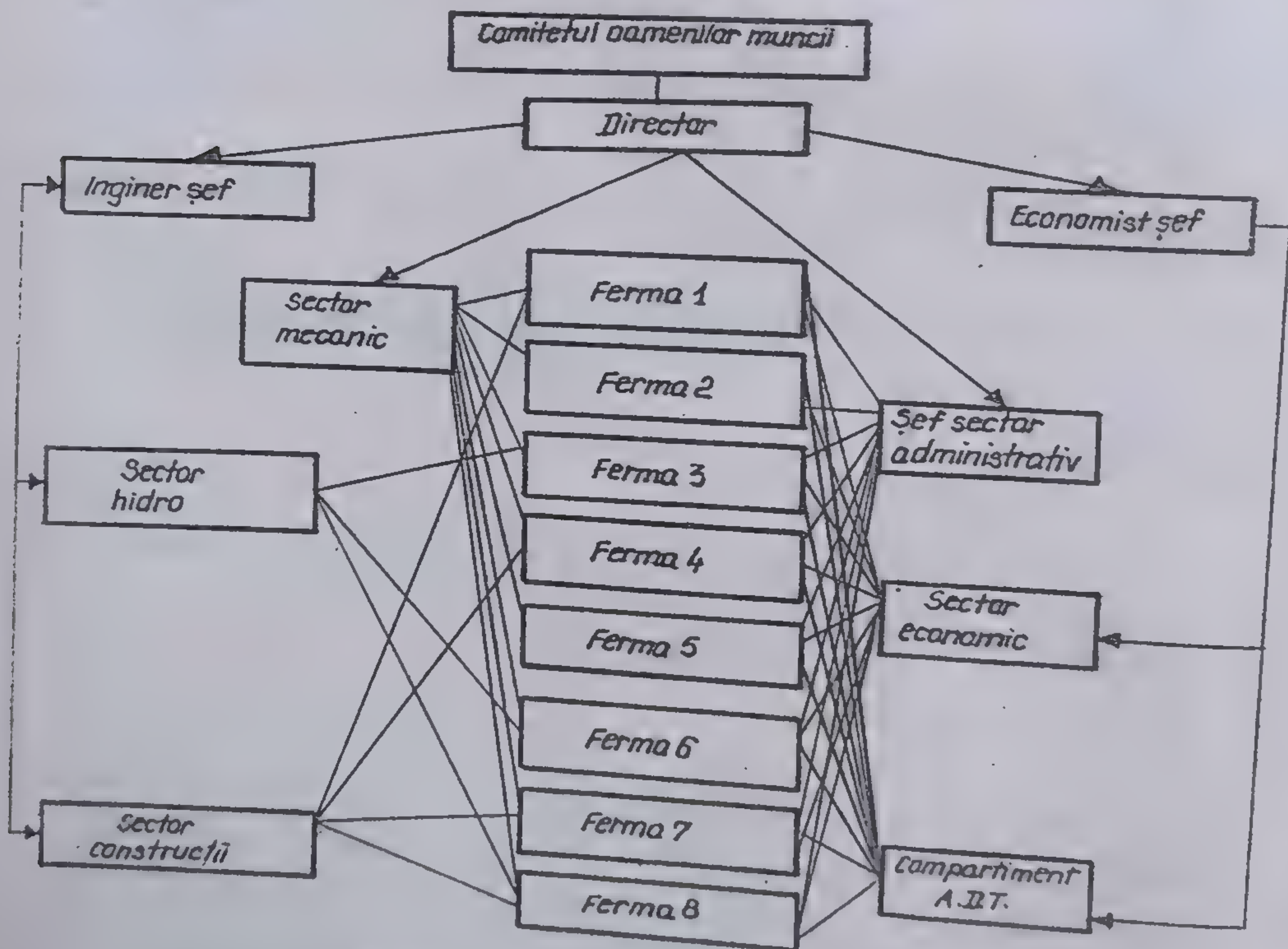


Fig.33. Diagrama legăturilor între ferme și  
sectoare (compartimente) de deservire



Unitatea productivă în care se obțin bunuri vegetale, animale și industriale, în întreprinderile agricole de stat, este ferma specializată sau mixtă.

Sectorul economic, și celelalte sectoare (compartimente) de servire au sarcini fie de conducere, coordonare și îndrumare, fie de a realiza o producție proprie, care se integrează în activitatea de bază, la ferme sau se livrează terților. Din schema prezentată se observă o multitudine de legături. Legăturile prezentate au dublu sens, iar relațiile cu sectoarele (compartimentele) de servire sunt dublate de relațiile economice efectuate prin intermediul sectorului economic.

A doua cerință este aceea a cunoașterii indicatorilor ce trebuie urmăriți la nivelul fermelor și sectoarelor de servire. Dintre indicatorii de bază sînt: volumul cheltuielilor de producție, costul efectiv pe fiecare produs, veniturile și rezultatele. Cunoașterea acestor indicatori la nivelul fermelor și sectoarelor (compartimentelor) de servire se realizează prin "Registrul-jurnal pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli". Acest jurnal, împreună cu registrul pentru evidența mijloacelor fixe, registrul de materiale, registrul de fabricație, registrul de incubație, oferă informații în legătură cu operațiunile economice, specifice fiecărei unități - formează un tot, ce oferă elementele informaționale pentru luarea deciziilor.

Registrul-jurnal de urmărire a realizării planului de producție, venituri și cheltuieli constituie baza evidenței operative a cheltuielilor de producție și a veniturilor. El oferă informațiile în legătură cu natura cheltuielilor de producție pe fiecare cultură, grup de cultură, categorie și specie de animale, fel de activitate, lucrări pentru terți, producția neterminată, privind activitatea tractoarelor, irigații, animale de muncă etc.

Folosirea registrului-jurnal la nivelul fermelor și sectoarelor de servire s-a dovedit un instrument util conducerii economice socialiste, prin aceea că reflectă aplicarea gestiunii economice interne. Ele oferă admirabil țelurile de urmărit prin cuprinderea la fiecare articol de calculație a cheltuielilor normate și promovează în special gîndirea "costuri-eficiență". Organul de conducere a fermelor va gîndi cu atenție cum se rastrînge o anumită acțiune, ca de exemplu depășirea costurilor materiale ca



Unitatea productivă în care se obțin bunuri vegetale, animale și industriale, în întreprinderile agricole de stat, este ferma specializată sau mixtă.

Sectorul economic, și celelalte sectoare (compartimente) de servire au sarcini fie de conducere, coordonare și îndrumare, fie de a realiza o producție proprie, care se integrează în activitatea de bază, la ferme sau se livrează terților. Din schema prezentată se observă o multitudine de legături. Legăturile prezentate au dublu sens, iar relațiile cu sectoarele (compartimentele) de servire sînt dublate de relațiile economice efectuate prin intermediul sectorului economic.

A doua cerință este aceea a cunoașterii indicatorilor ce trebuie urmăriți la nivelul fermelor și sectoarelor de servire. Dintre indicatorii de bază sînt: volumul cheltuielilor de producție, costul efectiv pe fiecare produs, veniturile și rezultatele. Cunoașterea acestor indicatori la nivelul fermelor și sectoarelor (compartimentelor) de servire se realizează prin "Registrul-jurnal pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli". Acest jurnal, împreună cu registrul pentru evidența mijloacelor fixe, registrul de materiale, registrul de fabricație, registrul de incubație, oferă informații în legătură cu operațiunile economice, specifice fiecărei unități - formează un tot, ce oferă elementele informaționale pentru luarea deciziilor.

Registrul-jurnal de urmărire a realizării planului de producție, venituri și cheltuieli constituie baza evidenței operative a cheltuielilor de producție și a veniturilor. El oferă informațiile în legătură cu natura cheltuielilor de producție pe fiecare cultură, grup de cultură, categorie și specie de animale, fel de activitate, lucrări pentru terți, producția neterminată, privind activitatea tractoarelor, irigații, animale de muncă etc.

Folosirea registrului-jurnal la nivelul fermelor și sectoarelor de servire s-a dovedit un instrument util conducerii economice socialiste, prin aceea că reflectă aplicarea gestiunii economice interne. Ele oferă admirabil țelurile de urmărit prin cuprinderea la fiecare articol de calculație a cheltuielilor normate și promovează în special gîndirea ("costuri-eficiență"). Organul de conducere a fermelor va gîndi cu atenție cum se rastrînge o anumită acțiune, ca de exemplu depășirea costurilor materiale ca



urmare a intensificării producției agricole. O problemă care trebuie să-și găsească rezolvarea este aceea că "Registrul jurnal" să ofere informații mai sintetizate și de al lega mai mult de contabilitatea întreprinderii.

Evidența cheltuielilor de producție se organizează pe fiecare articol de calculație, ca: retribuirea muncii, materiale, lucrări și servicii prestate de terți, alte cheltuieli, cumpărări de animale și păsări tinere și animale la îngrășat, animale și, păsări adulte și albine reformate, amortizare și cote de cheltuieli repartizate. Ca o cerință a cunoașterii costului efectiv, a cheltuielilor de producție efective, lunar, se centralizează și se compară cu cele planificate, iar, trimestrial se centralizează pe articole și pe fiecare obiect de calculație. Tinerea evidenței cheltuielilor de producție pe articole de calculație constituie o cerință a urmăririi îndeplinirii planului de cheltuieli pe ferme, pe produs.

În general, la nivelul fermelor de producție, au loc cheltuieli de producție directe, care se individualizează în momentul efectuării acestora. Dar, în afară de acestea, au loc consumațiuni ce nu se individualizează concomitent cu efectuarea lor, cum ar fi cele legate de întreținerea animalelor de muncă, retribuirea personalului tehnic, economic și de conducere a fermei, amortizarea mijloacelor fixe care se folosesc la mai multe culturi sau categorii și specii de animale etc. Cheltuielile comune de producție (C.c) se repartizează pe culturi, categorii și specii de animale proporțional cu cheltuielile de producție directe ale fiecărei culturi categorii și specii de animale, fel de activitate (Ch.d). Calculul este dat de următoarea relație:

$$\frac{\text{Ch.c}}{\text{Ch.d}_1 + \text{Ch.d}_2 + \dots + \text{Ch.d}_n}$$

Cheltuielile cu irigațiile intervin când nu se organizează sector propriu și ele se înregistrează și urmăresc operativ la fiecare element de calculație. Decontarea se face în funcție de anumiți indicatori, ca: m<sup>3</sup> apă aspersați, numărul de udări și cantitatea de apă pentru fiecare udare etc.

Cheltuielile cu tractoarele și mașinile agricole se urmăresc operativ în cursul anului pe ferme, la fiecare articol de



calculație. Ele intervin numai atunci când formole au în dotare tractoare și mașini agricole.

Inregistrarea lucrărilor executate cu tractoarele și mașinile agricole se face în cursul anului numai cantitativ, corespunzător cantităților de lucrări, defalcate în ha.a.n pe culturi, categorii de animale, fel de activitate etc.

La sfârșitul anului, înainte de a avea loc calculul costului unitar efectiv, se procedează la decontarea cheltuielilor de producție cu tractoarele și mașinile agricole, de la fiecare articol de calculație, în funcție de numărul de ha.a.n. executați pe fiecare cultură sau categorie și specie de animale.

Ca metodologie, se calculează costul efectiv pe ha.a.n. și corespunzător numărului de ha.a.n. folosiți ca apoi să aibă loc decontarea cheltuielilor de producție, prin relația:

$$P.c. \text{ ha.a.n.} = \frac{\sum ch.t.m.}{\sum ha.a.n.} \times ha.a.n \text{ a fiecărei culturi}$$

După cum se vede, calculul costului efectiv pe ha.a.n. prezintă avantajul unei evidențe și calculații simple.

Totodată manifestă și unele deficiențe, care se reflectă în repartizarea aproximativă a acestor cheltuieli asupra costului efectiv al producției de bază.

Aproximația se datorește faptului că ha.a.n., care constituie criteriul de repartizare a cheltuielilor, este o unitate de măsură convențională, ceea ce duce la denaturarea costului efectiv. O modalitate de decontare a cheltuielilor de producție pe care o învedereăm este aceea în funcție de cheltuielile de producție directe ale fiecărei culturi sau categorii de animale.

Faptul că fiecare fermă sau sector de servire (compartiment) întocmește un plan de venituri și cheltuieli, în "Registrul jurnal" se deschide o partidă "Realizarea planului de cheltuieli" în care se înscriu lunar cheltuielile de producție pe fiecare articol, cumulat cu scopul de a urmări îndeplinirea lui. Pentru completarea partizei se folosesc datele din formularele deschise pe articole de cheltuieli.

În cursul anului, pierderile din calamități naturale to-



țale sau parțiale se scad din totalul cheltuielilor de producție.

Această metodologie are avantajul că asigură o urmărire operativă a îndeplinirii planului de cheltuieli a fermelor și sectoarelor de servire, fără a aduce o amplificare a evidenței.

Aceasta nu înseamnă că s-a renunțat la evidența cheltuielilor de producție pe purtătorii de cheltuieli. Tinem să arătăm că avut planificarea cât și evidența cheltuielilor de producție se ține pe culturi, categorii și specii de animale, delimitate în timp pe luni și trimestre. Sintetizat, procesul de evidență operativă la nivelul fermelor se concretizează în fig. 34.

În producția vegetală, în special în legumicultură, datorită procesului tehnologic, purtătorul de cheltuieli poate fi și grupul de culturi. În zootehnie, este "categoria de animale". Categoria de animale este formată de un grup omogen de animale. Ele se stabilesc pe baza unuia sau a mai multor criterii, printre cele mai importante fiind: specia de animale, felul producției pentru care se cresc rasele, sexul, vârsta și greutatea animalului.

Specia este o categorie de animale cu descendență comună și caractere morfo-fiziologice și biochimice relativ stabile, reprezentând o subdiviziune a genului.

Rasa este un grup de animale din aceeași specie, având caractere comune, care se păstrează ereditar (proprietăți biologice și cu productivitate asemănătoare. De exemplu la porcine: Jork, Brandrace etc.

Exemplificăm purtătorii de cheltuieli:

a) Pentru producția vegetală:

- grâu și secară;
- orz și orzoaică;
- orez;
- porumb boabe irigat;
- porumb boabe neirigat;
- floarea soarelui;
- legume de câmp;
- legume de seră;
- vie;
- pomi;
- etc.



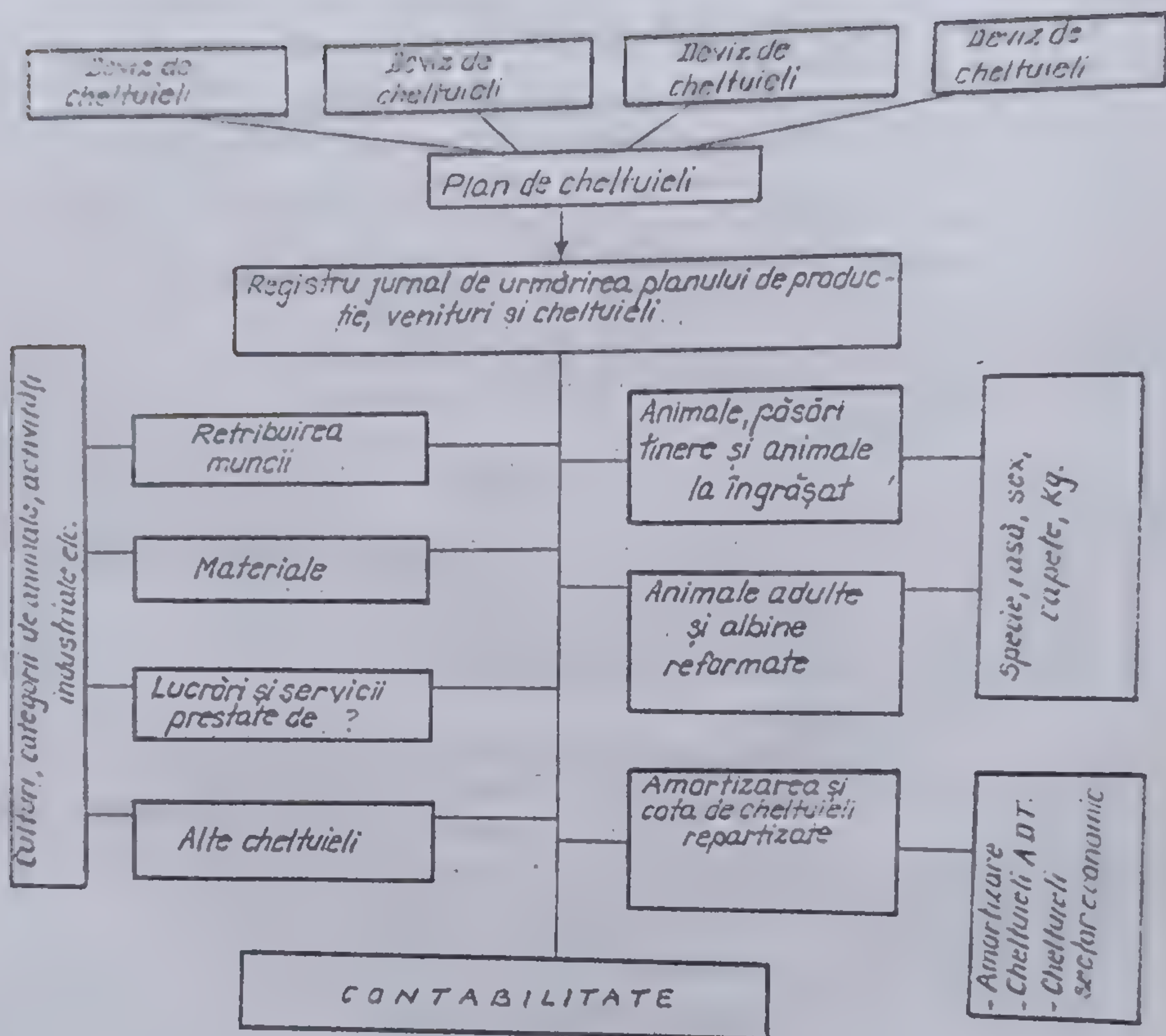


Fig. 34. Evidența operativă la nivelul fermelor



b) Pentru producția animală:

Bovine

- tauri și vaci pentru lapte;
- tauri și vaci pentru carne;
- viței de la 0-6 luni;
- tăurași;
- vițele de prăsilă peste 6 luni;
- junci gestante;

Porcine

- vierți și scroafe;
- tineret porcîn în crescătorii;
- tineret porcîn de prăsilă;
- porcine la îngrășat;

Ovine

- berbeci și oi fătătoare;
- batali;
- tineret ovin din anul curent după înțârcare;
- tineret ovin femel din anul precedent;
- tineret ovin mascul din anul precedent.

Păsări

- cocoși și găini - sector gospodăresc;
- cocoși și găini - secția reproducție;
- cocoși și găini - secția industrială;
- pui de găină pentru reproducție;
- pui de găină pentru carne;
- alte păsări adulte;
- alte păsări pentru reproducție;
- alte păsări pentru carne.

Cabaline

- cabaline adulte din herghelii;
- cabaline tinere din herghelii;
- cabaline tinere pentru muncă;
- cabaline adulte de muncă;
- etc.

c) Pentru producția industrială:

- vinificarea și prepararea vinului;
- fabricarea de țuică și rachiu;
- uscarea de fructe;



- fabricarea de produse lactate;
- incubatoare - pui găină, boboci rațe, pui curcă etc;
- fabricarea de furaje combinate și brichete furajere;
- prelucrarea cărnii;
- împletituri răchită;
- recoltarea și sortarea răchitei;
- etc.

Intr-o fermă agricolă, principalul și permanentul obiectiv îl constituie realizarea planului de producție, care este dependent de modul cum sunt utilizate mijloacele de producție și forța de muncă, de nivelul calitativ al produselor, de abaterile ce pot surveni în volumul costurilor de producție, de măsura în care este asigurată buna pregătire a producției etc., obligă la o serie largă de acțiuni condiționate tocmai de informarea rapidă a factorilor de care depinde luarea deciziilor corespunzătoare.

Cerința de bază a conducerii fermei este de a urmări și cunoaște cum se îndeplinesc sarcinile de plan. O cale eficientă este că prin "Registrul-jurnal" oferă cunoașterea abaterilor de la cheltuielile planificate, ceea ce are ca urmare declanșarea imediată a unor măsuri. El constituie baza informației operative în fermă.

Vom căuta să redăm și alte formulare ce intră în conținutul registrului.

Alte cheltuieli. La acest articol se înregistrează: contribuția la asigurările sociale, suportată de către întreprindere și aferentă retribuiției și care constituie element al costului efectiv, precum și cheltuieli de deplasare, transporturi muncitori sezonieri etc.

**Exemplificăm:**

În planul de cheltuieli al fermei s-a prevăzut la articolul "Alte cheltuieli", suma de 145.000 lei, din care: vie pe rod 124 mii lei, comune fermei 21.000 lei. În luna ianuarie au avut loc următoarele operații: C.A.S. asupra retribuiției, 504 lei - descont de cheltuieli 310 lei.



Cartida nr. Alte cheltuieli

[illegible]

Lucrări și servicii prestate de către terți

La acest articol se înregistrează valoarea lucrărilor și serviciilor prestate de către alte ferme sau sectoare de servire din întreprindere, pe baza "Actului de livrare-recepție-decontare" și pe bază de factură sau talonul conturilor de lucrări cu plata în bani.

După înregistrarea în jurnal, un exemplar, se înaintează sectorului economic al întreprinderii, care va accepta plata și va înregistra aceste relații în contabilitate. În coloana explicații se va menționa felul lucrărilor și furnizorul.

**Exemplificăm:**

Valoarea lucrărilor și serviciilor planificate 65.000 lei, din care: yie pe rod 15.000 lei, comune fermei 30.000 lei și pentru tractoare 20.000 lei. In cursul lunii ianuarie au loc următoarele operații: energie electrică, conform facturii nr.17, în valoare de 3.000 lei, transport araci 1.500 lei de către sectorul A.D.T.



Partida nr.	Lucrări și servicii executate de terți
1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	
9	
10	
11	
12	
13	
14	
15	
16	
17	
18	
19	
20	
21	
22	
23	
24	
25	
26	
27	
28	
29	
30	
31	
32	
33	
34	
35	
36	
37	
38	
39	
40	
41	
42	
43	
44	
45	
46	
47	
48	
49	
50	
51	
52	
53	
54	
55	
56	
57	
58	
59	
60	
61	
62	
63	
64	
65	
66	
67	
68	
69	
70	
71	
72	
73	
74	
75	
76	
77	
78	
79	
80	
81	
82	
83	
84	
85	
86	
87	
88	
89	
90	
91	
92	
93	
94	
95	
96	
97	
98	
99	
100	

[illegible]

In registrul jurnal pentru urmărirea realizării planului de venituri și cheltuieli, în afară de formularele de evidență operativă a costurilor de producție se mai deschid și alte formulare, ca pentru:

- producția neterminată și cheltuielile anticipate, aceasta pentru a evidenția la sfârșitul perioadei de postcalcul (an), pe baza cantităților stabilite la inventariere și evaluate la prețuri interne de decontare conform instrucțiunilor în vigoare.

- recapitularea cheltuielilor de producție. Aceasta servește pentru cunoașterea cheltuielilor de producție și pentru calculul costului efectiv efectiv.

Registrul jurnal este un instrument al conducerii economice socialiste impus de gestiunea economică internă a fermei sau sectorului de servire. Modul de prezentare poate fi îmbunătățit prin înfățișarea în sinteză, pe fișe de cont analitic, a costurilor de producție pe fiecare purtător de cost. În felul acesta se evită recapitulările lunare și trimestriale și servește o bază mai ușoară de verificare a datelor din contabilitate cu cele din registrul jurnal.



Forma 12. Descrierea producției distribuite și vândute

Descrierea producției distribuite și vândute	Nr. înal.	TOTAL PUNTA		Prețuri pe unitate de măsură	Aval. bonitat	Influența factorilor	Căderea de prețuri	Influența factorilor culturii timp	Căderea indirectă numărului general	Căderea directă de la care	Vasul lapte	
		Plan	Realizat									
1. PRODUCȚIA TÂMBOR DE PRODUCȚIE												
Produs de producție	1	X	X	14			X		X	X	597	
Produs de producție în 1977	2	X	X				X		X	X	10119	
Produs de producție în 1978 IAS	3	X	X				X	X	X	X	8691	
Produs de producție în 1979 (prețuri)	4	X	X	2310								
Produs de producție în 1980 (prețuri)	5	X	X	X		X	X	X	X	X		
Produs de producție în 1981 (prețuri)	6	X	X	X	X	X	X	X	X	X		
2. CHELTUIELI REALIZATE, REZULTATE FINANCIARE												
Cheltuieli	7	1596	1780	70		3			350		658	
Cheltuieli din 1977 la 1978 (comparativ)	8	2480	3008	171		4			143		767	
Cheltuieli din 1978 la 1979 (comparativ)	9										750	
Cheltuieli din 1979 la 1980 (comparativ)	10	239	231	3			70		158		7	
Cheltuieli din 1980 la 1981 (comparativ)	11	720	963	290		93			163		7	
Cheltuieli din 1981 la 1982 (comparativ)	12	196	282	11		1			58		99	
Cheltuieli din 1982 la 1983 (comparativ)	13	282	282	105		35			70		32	
Cheltuieli din 1983 la 1984 (comparativ)	14	X	X	650					261			
Cheltuieli din 1984 la 1985 (comparativ)	15	X	X	X	X	130						
Cheltuieli din 1985 la 1986 (comparativ)	16	X	X	X	X						50	
Cheltuieli din 1986 la 1987 (comparativ)	17	X	X	X	X							
TOTAL 1977-1987 (rd. 1-17)	18	5513	6506				70		1203		1613	
Cheltuieli din 1977 la 1987 (comparativ)	19	X	6046								1639	
Cheltuieli din 1987 la 1988 (comparativ)	20	X	X									
Cheltuieli din 1988 la 1989 (comparativ)	21	X	340								+ 26	
Cheltuieli din 1989 la 1990 (comparativ)	22	X										
Cheltuieli din 1990 la 1991 (comparativ)	23	X	X	X	X		70		3		17	
Cheltuieli din 1991 la 1992 (comparativ)	24	X	X	X	X	X	X	X	1206		350	
Cheltuieli din 1992 la 1993 (comparativ)	25	4230	4230	X	X	X	X	X	X			
Cheltuieli din 1993 la 1994 (comparativ)	26			X	X	X	X	X	X	X		
Cheltuieli din 1994 la 1995 (comparativ)	27	706	807	X	X	X	X	X	X	X		
TOTAL 1977-1995 (rd. 18-27)	28	10449	11833						X	X		
Cheltuieli din 1977 la 1995 (comparativ)	29			X	X	X	X	X			1830	
Cheltuieli din 1995 la 1996 (comparativ)	30	6115	6958	X	X	X	X	X	X	X	1739	
Cheltuieli din 1996 la 1997 (comparativ)	31	X	86	X	X	X	X	X	X	X		
TOTAL REALIZARI (rd. 32-33 + 31 + 28)	32	2806	3455						X	X		
Cheltuieli din 1977 la 1997 (comparativ)	33			X	X	X	X	X			1838	
Cheltuieli din 1997 la 1998 (comparativ)	34	2766	3399	X	X	X	X	X	X	X		
Cheltuieli din 1998 la 1999 (comparativ)	35	2120	2154	X	X	X	X	X	X	X	1838	
Cheltuieli din 1999 la 2000 (comparativ)	36	40	56	X	X	X	X	X	X	X	1582	
Cheltuieli din 2000 la 2001 (comparativ)	37	X	-1283						X	X		
Cheltuieli din 2001 la 2002 (comparativ)	38	X	X								+ 99	
Cheltuieli din 2002 la 2003 (comparativ)	39	X	X						X	X	171	
Cheltuieli din 2003 la 2004 (comparativ)	40	X							X	X		
Cheltuieli din 2004 la 2005 (comparativ)	41			X	X	X	X	X	X	X	182	
Cheltuieli din 2005 la 2006 (comparativ)	42								X	X	+ 52	

\*) Se va înscrive producția planificată  
calculată în raport de unitate de pro-  
ducție realizată (în singur) precum și  
producția realizată (în dublu).

280 = rd. 28 - rd. 30 - rd. 31  
calculată preț de cost  
Ex. vijel, lină de la tinerec etc. r. rd. 30



**Partida 9. Producția neterminată și cheltuielile anticipate la 31-XII-197\_\_**[illegible]



În concluzie, evidența operativă a costurilor de producție de la nivelul fermelor și sectoarelor de servire oferă informații legate de posibilitatea calculării costului efectiv efectiv pe produs; stabilirea costului unitar efectiv al producției auxiliare (servire) și decontarea acestuia; stabilirea cheltuielilor aferente producției neterminate existente la sfârșitul anului; aplicarea regulilor de evidență a cheltuielilor de producție, inclusiv a cheltuielilor anticipate și a rezervelor pentru cheltuieli preliminate.

Formularul cheltuielilor de producție se face lunar pe baza partizelor de cheltuieli de producție deschise în "Registrul jurnal al fermei" pe total fermă și defalcăt pe fiecare purtător de cheltuială. La sfârșitul anului servește și pentru calculul costului efectiv |

#### 5.5.3. Contabilitatea cheltuielilor de producție în întreprinderile agricole de stat

Contabilitatea cheltuielilor de producție constituie o componentă a contabilității agricole. Aici se realizează identificarea, colectarea și repartizarea cheltuielilor materiale și bănești reclamate de procesul de producție.

Identificarea cheltuielilor de producție se asigură pe unități tehnico-contabile, respectiv pe ferme, sectoare de servire, secții anexe, aceasta deoarece fiecare organism creator de valori întocmește un plan de venituri și cheltuieli, care face parte integrantă din cel al întreprinderii agricole de stat. Contabilitatea analitică a cheltuielilor de producție se organizează în așa măsură încât să asigure colectarea cheltuielilor în conturile respective, pe măsura efectuării lor și ținând seama de nomenclatura acestora și de a calcula și repartiza lunar cheltuielile indirecte.

Pentru fiecare fermă sau sector de servire se deschid fișe de cont în ordinea reperelor date la întocmirea planului de venituri și cheltuieli.

Fiecare fișă de cont, fie a fermei sau a sectorului de servire, cuprinde cele două părți, pentru înregistrarea operațiunilor corespunzătoare. Debitul cuprinde coloane pe articole de cheltuieli identice cu cele din planul de venituri și cheltuieli, pentru a oferi cunoașterea îndeplinirii planului de



cheltuieli, iar creditul se desfășoară în coloane pentru înregistrarea în cursul anului a realizărilor din alte activități calamități naturale etc.

Contabilitatea producției numită și contabilitatea cheltuielilor de producție sau contabilitatea costurilor<sup>1</sup> se realizează în unitățile agricole prin conturi și cu ajutorul "Registrului jurnal de urmărire a îndeplinirii planului de producție, venituri și cheltuieli" ținute la ferme.

Contabilitatea cheltuielilor de producție sau exploatare<sup>2</sup> nu poate fi despărțită de evidența operativă organizată la nivelul fermelor și sectoarelor de servire, care oferă cunoașterea cheltuielilor de producție pe fiecare cultură, categorie de animale, fel de activitate.

Evidența operativă de la ferme și sectoare privește procesul de producție analitic, pe când contabilitatea privește global valoric, întregul proces de producție. Controlul făcându-se prin urmărirea concordanței ce trebuie să existe între totalul costurilor analitice pe culturi, categorii de animale, fel de activitate și aceasta în etape de producție cu valorile înregistrate în conturile generale ce privesc producția, ca: 500 "Cheltuielile producției de bază" și 510 "Cheltuielile activităților auxiliare".

Contabilitatea producției oferă cunoașterea cheltuielilor nu numai pe felul lor, dar și pe purtătorul de cheltuială care le-a ocazionat, care poate fi fermă sau sector de servire. Ea nu oferă cunoașterea consumațiunilor de valori pe fiecare cultură, categorie de animale etc., a modului cum a avut loc repartizarea cheltuielilor indirecte, a urmării raportului dintre consum și producție - adică gradul de productivism rațional instaurat în fiecare fermă, sector de servire, deoarece acest lucru se realizează la nivelul acestora.

Această împărțire funcțională a contabilității costurilor de producție are în vedere structura organizatorică a întreprinderii, delimitarea producției de bază de cea prestatoare de

1) K. Mellerowicz, op.cit.

2) R. Thibert, Le gestion previsionelle et controle de l'entreprise, Dunod, Paris, 1966.



servicii, legarea conducerii și specialiștilor de producție, în-  
tărirea răspunderii, precum și exercitarea unui control mai efi-  
cient asupra producției și costului ei. Fiecare fermă și sector  
de servire formează un centru de producție.

La constituirea de centre de producție<sup>1</sup> s-au avut în ve-  
dere următoarele puncte de vedere: geografic (locul unde se exer-  
cită activitatea); tehnic (un complex sau un proces de producție  
bine determinat); funcțional (mașini și personal îndeplinind a-  
celeași funcțiuni, ce pot fi delimitate față de alte funcțiuni);  
administrativ (activități determinate sub conducerea unui șef de  
fermă sau sector).

Dar, organizarea contabilității cheltuielilor de produc-  
ție va răspunde următoarelor cerințe: 1. Obținerea de date necesare  
pentru planificarea cheltuielilor de producție; 2. Oglindirea  
completă, exactă și la timp a cheltuielilor efective de produc-  
ție, pe feluri de cheltuieli, ferme și sectoare de servire; 3. Ur-  
mărirea folosirii raționale a valorii materiale și a fondului de  
retribuire; 4. Urmărirea cheltuielilor neeconomice (amenzii, pe-  
nalități, locații, pierderi peste normele legale de scăzăminte  
etc); 5. Scoaterea la iveală a lipsei de spirit gospodăresc în con-  
sumarea mijloacelor materiale și bănești, precum și a operațiunilor  
nelegale, privitoare la cheltuielile de producție; 6. Obține-  
rea datelor necesare analizei nivelului realizat al cheltuielilor  
la 1.000 lei producție marfă, a rezultatelor fermelor și sectoa-  
relor de servire.

Acste cerințe au condus și la separarea activităților pro-  
ductive din întreprinderile agricole, respectiv pe centre de pro-  
ducție. Intre aceste centre de producție, sub aspectul reflectării  
costurilor de producție în contabilitate și evidența lor operativă  
de la ferme există o strânsă legătură, care o redăm în fig.35.

1) M. Bourquin, Traite de comptabilité Industrielle, Dunod, Paris,  
1965, p.77, și 78.



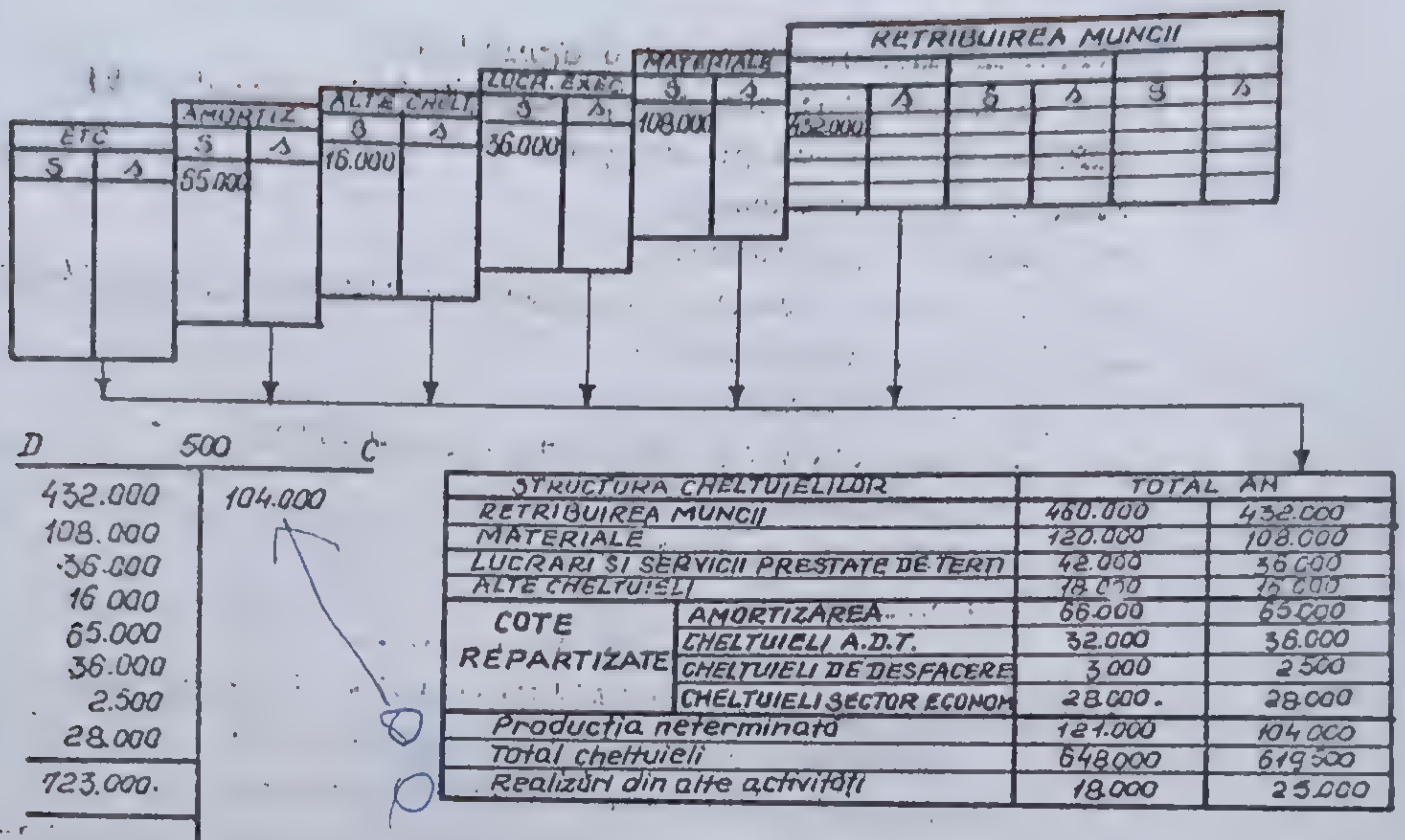


Fig.35 Legătura dintre evidența operativă și contabilitatea cheltuielilor de producție

#### FLUXUL INFORMATIONAL IN INTREPRINDEREA AGRICOLA

Procesul de producție și economic din întreprinderile agricole se caracterizează printr-o permanentă mișcare de valori materiale și bănești, ale cărei faze se înlanțuie în circuit închis (fig.36).

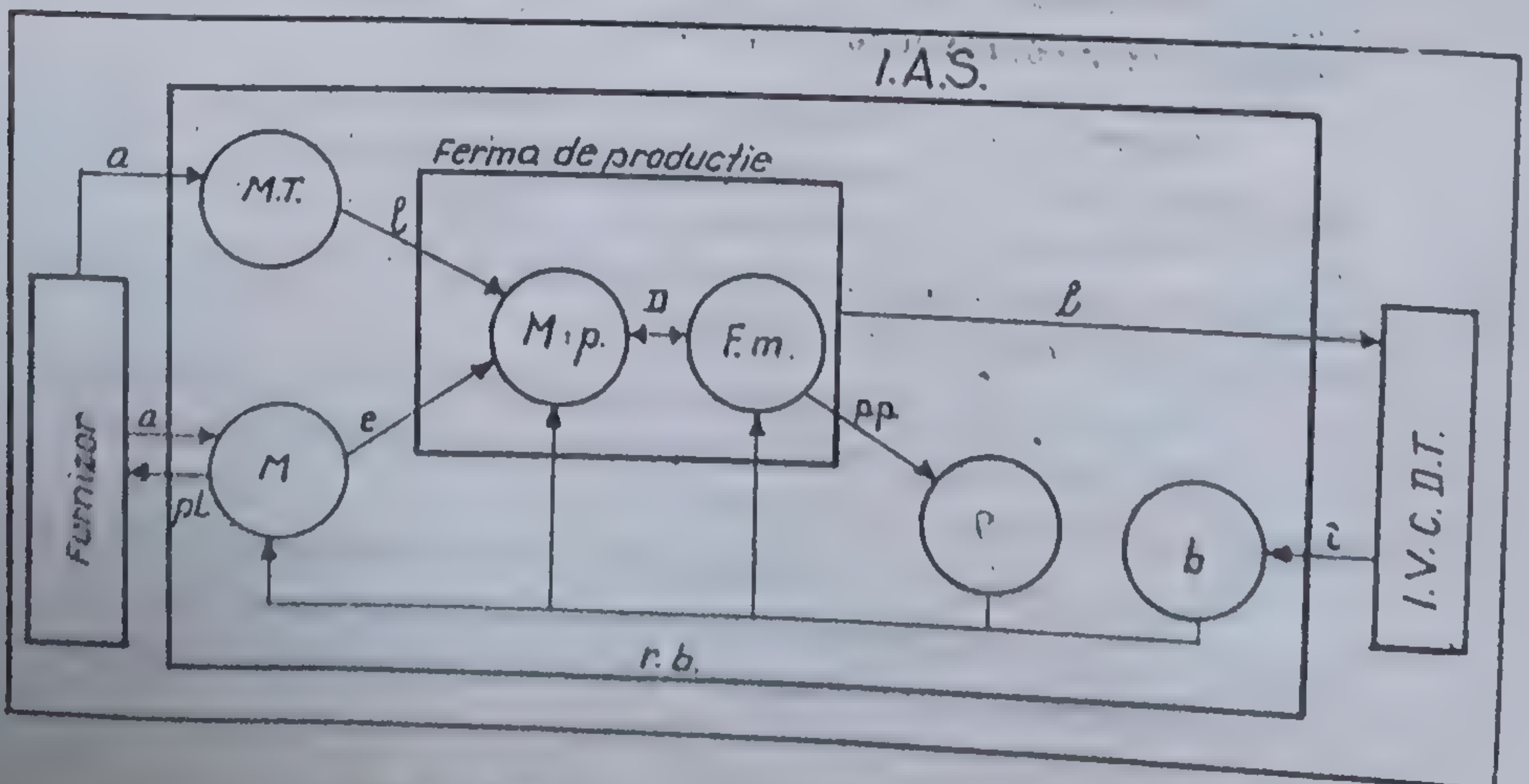


Fig 36 Mișcarea valorilor în I.A.S.



- M.T. = mașini și tractoare agricole;  
M. = materiale: semințe, îngrășăminte, furaje etc;  
M.P. = mijloace de producție;  
F.m. = forța de muncă;  
P. = producția fermei;  
b. = fonduri bănești obținute din vânzarea producției;  
a. = aprovizionarea;  
pl = plata furnizorului;  
e = eliberarea de mijloace de producție;  
p = producția;  
p.p. = predarea produselor;  
l = livrare;  
î = încasări din producția livrată;  
r.b. = repartizarea fondurilor bănești, pentru formarea stocurilor de materiale, achiziționări de mașini agricole și a plății forței de muncă.

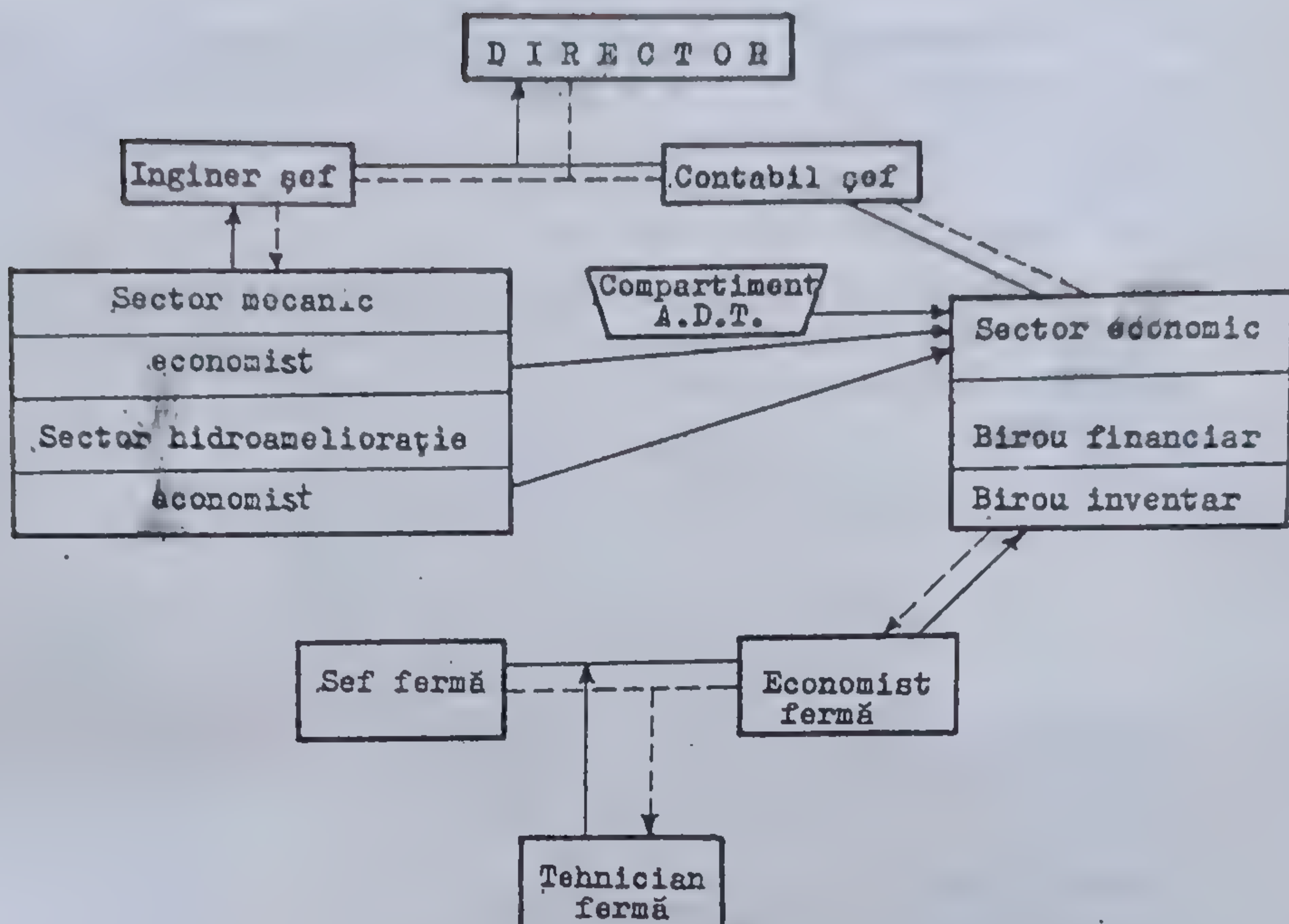
Urmărirea mișcărilor, a transformărilor de valori materiale și bănești este un proces complex, deoarece la nivelul fermelor și sectoarelor de servire are loc cantitativ și valoric, iar la nivelul întreprinderii numai valoric. Aceasta impune existența unei corelații, a cunoscăstării în orice moment și de fiecare organism creator de valori a sarcinilor indeplinite și de îndeplinit, pentru ca deciziile să conducă la realizarea și depășirea indicatorilor prestabiliți. Obținarea acestor decizii reclamă un flux informațional corespunzător între subunități și întreprindere (fig.37).

Sistemul de informare tehnico-contabil cuprinde comunicarea de sus în jos, pentru transmiterea sarcinilor; de jos în sus, pentru raportarea realizărilor și a abaterilor de la plan și pe orizontală, între organele colaboratoare, în cursul desfășurării pe faze a procesului economic.

Desfășurarea succesivă, pe fir continuu, a informației la nivelul fiecărei verigi funcționale, formează ceea ce numim flux informațional al întreprinderii.

În activitatea economică a întreprinderii agricole, fluxurile informaționale se suprapun de regulă fluxurilor tehnologice. Asigurarea unor fluxuri informaționale raționale, care să





Legendă:

- \_\_\_\_\_ informații cu privire la îndeplinirea planului  
 - - - - - Decizii în limita planului

Fig.37 Fluxul informațional în I.A.S.

furnizeze la timp datele minimale necesare, într-o formă accesibilă, fără paralelism, fără date nefolositoare sau sensuri care să frîneze desfășurarea continuă și ritmică a procesului de producție, constituie - în general - o condiție indispensabilă pentru conducerea eficientă a întreprinderii și a subunităților din cadrul acesteia.



În întreprinderile agricole, în care circulă un volum mare de informații, după o rețea complexă, cele mai mici abateri în întocmirea și circulația documentelor pot produce grave perturbații în procesul de producție, cu serioase consecințe negative asupra îndeplinirii planului.

În continuare ne propunem să prezentăm principalele fluxuri informaționale, în concept cibernetetic, care stau la baza desfășurării raționale a activității productive (fig.38).

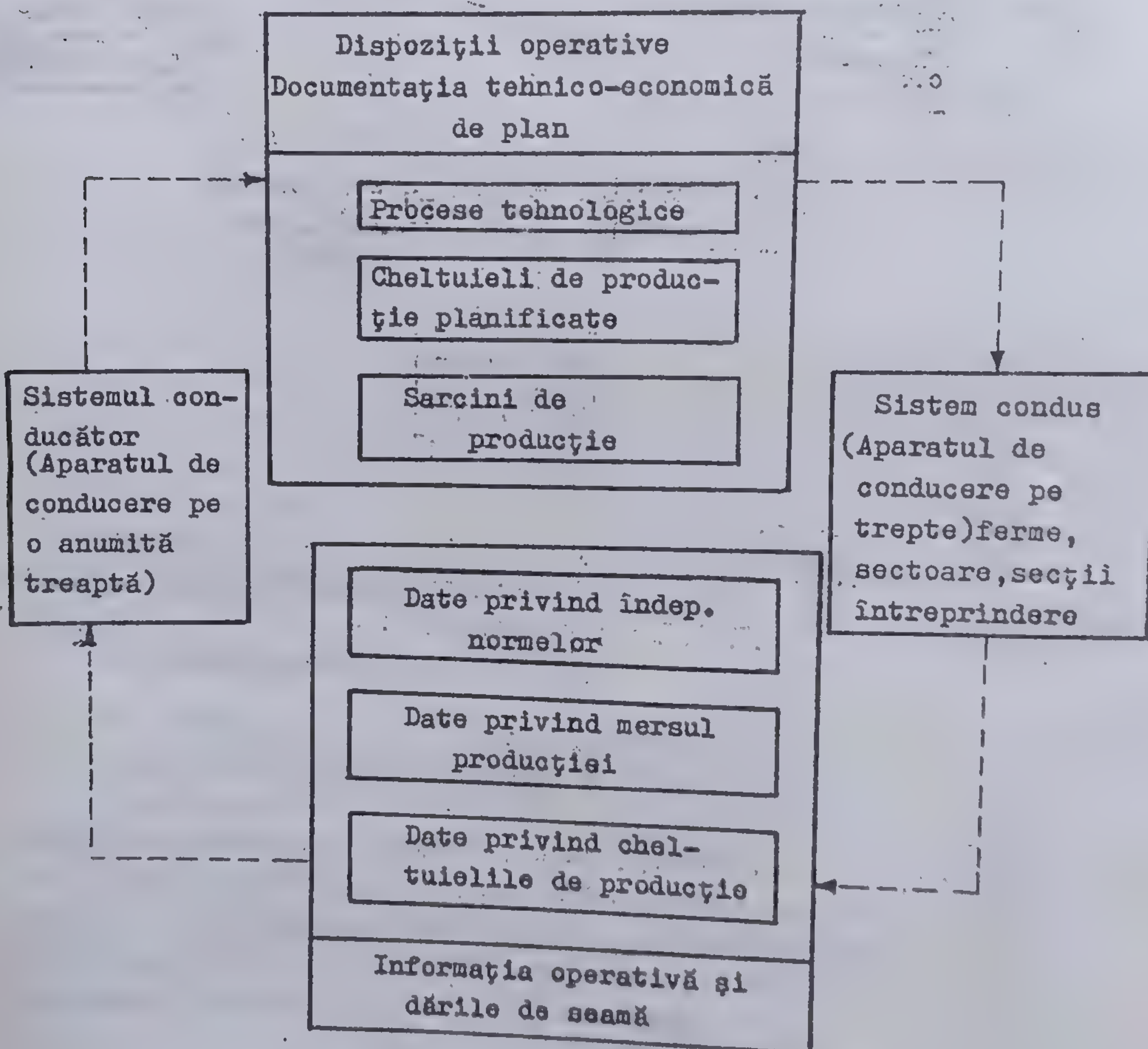


Fig.38 Fluxul informațiilor în concept cibernetetic al producției



Așa cum știm, planul de producție al unei ferme sau întreprinderi se caracterizează prin anumiți indicatori, respectiv realizarea lor cu un anumit consum de materiale (semințe, îngrășămințe, furaje etc), de forță de muncă, de mijloace fixe și circulante cu un anumit nivel de productivitate și eficiență economică și financiară.

În general, prin fluxurile informaționale contabile în cadrul unei întreprinderi agricole se urmăresc:

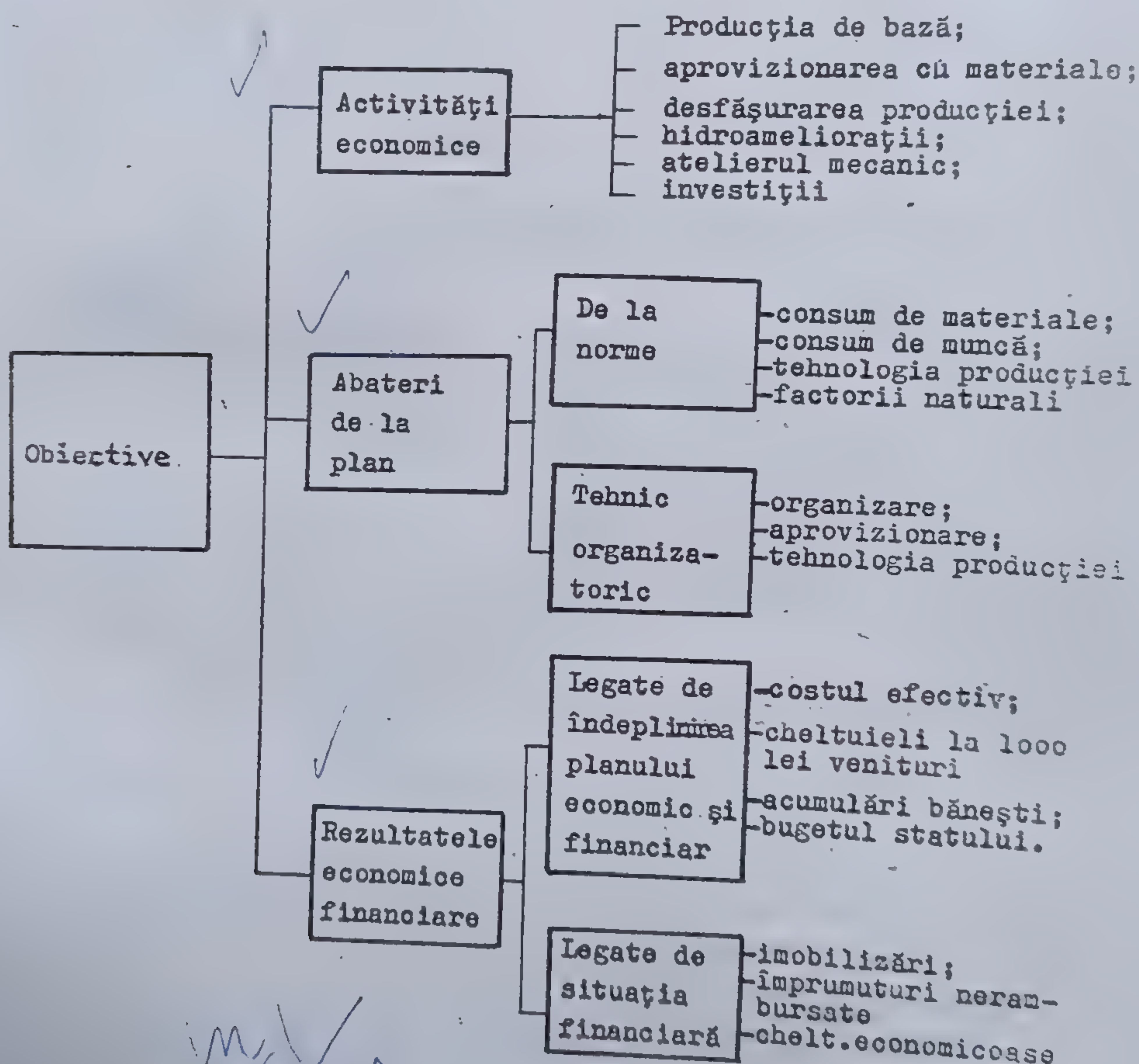


Fig. 39 Obiectivele informației contabile



În activitățile economice, abaterile de la plan, cât și rezultatele financiare sînt consemnate în documentele primare, care constituie baze informaționale vehiculate de la ferme, sectoare (compartimente de servire) la întreprindere. Ele consemnează consumul de valori reclamate de procesul de producție și de gestiune, precum și aspecte de detaliu privind modul de folosire a potențialului economic, mutațiile ce au loc în cadrul acestuia.

Datorită faptului că ele reflectă o realitate, stau la baza stabilirii abaterilor față de plan, atît în evidența operativă de la ferme cât și în cea contabilă. Vehicularea informațiilor se poate prezenta într-o formă simplificată fig.40.

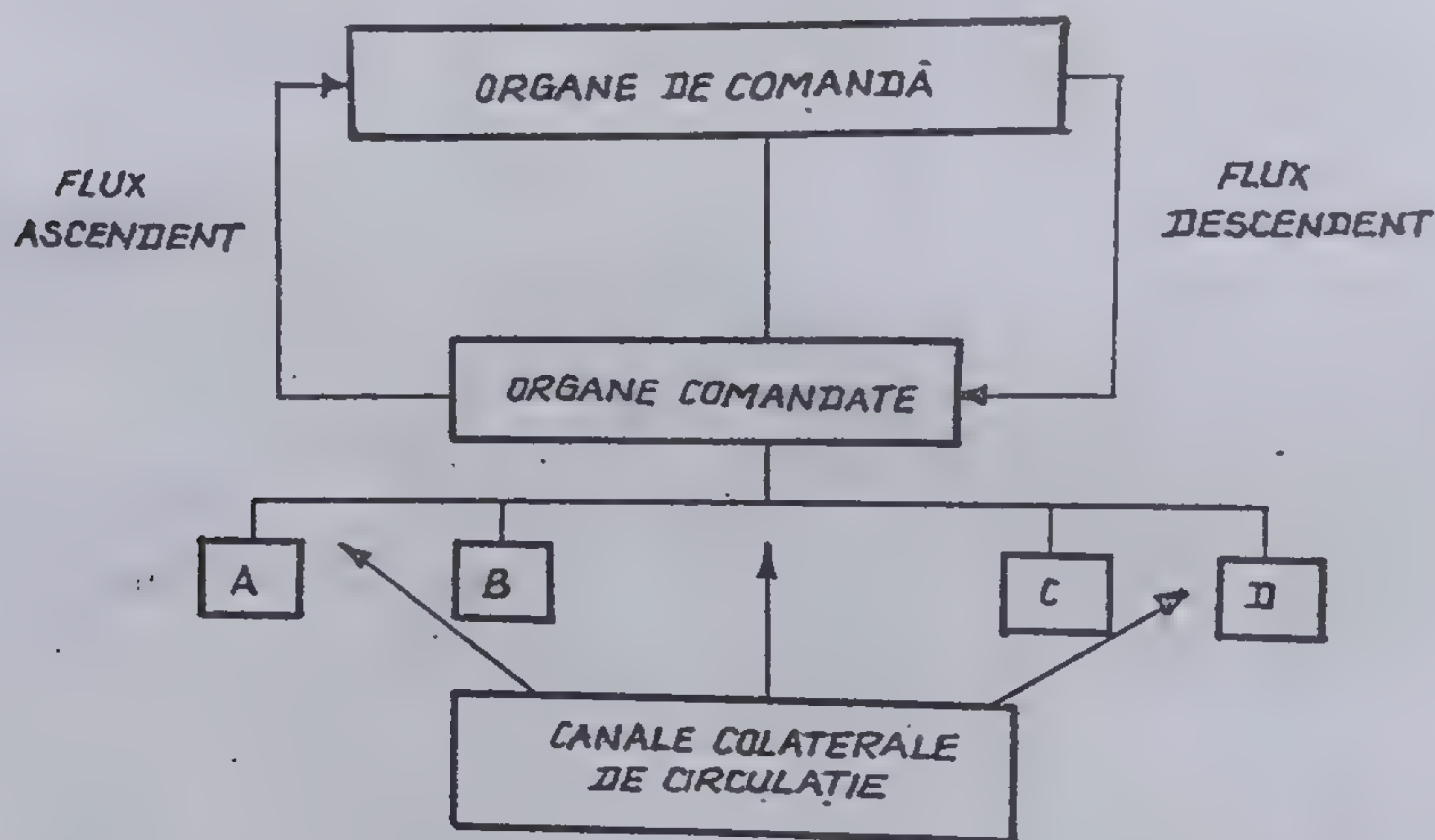


Fig.40 Schemă simplificată a fluxului informațional

Ceea ce caracterizează fluxul informațional în întreprinderile agricole de stat este că, între fiecare treaptă organizatorică de producție, se asigură o circulație neîntreruptă și ritmică a datelor, care odată culese sînt vehiculate fără nici o oprire, astfel că se dispune de un stoc de informații pentru luarea de decizii. În agricultura de stat, spre deosebire de cea cooperativizată, s-a acceptat sistemul de informare piramidal sau selectiv, mult mai elastic, eficient și mai simplu, din punct de vedere al volumului de muncă. Datele ce formează fluxul informațional sînt selectate, stabilindu-se la ferme și sectoare anumiți



indicatori, iar pe măsură ce se urcă în treptele organizatorice - întreprindere, trust, departament și minister se diminuează numărul lor (fig.41).

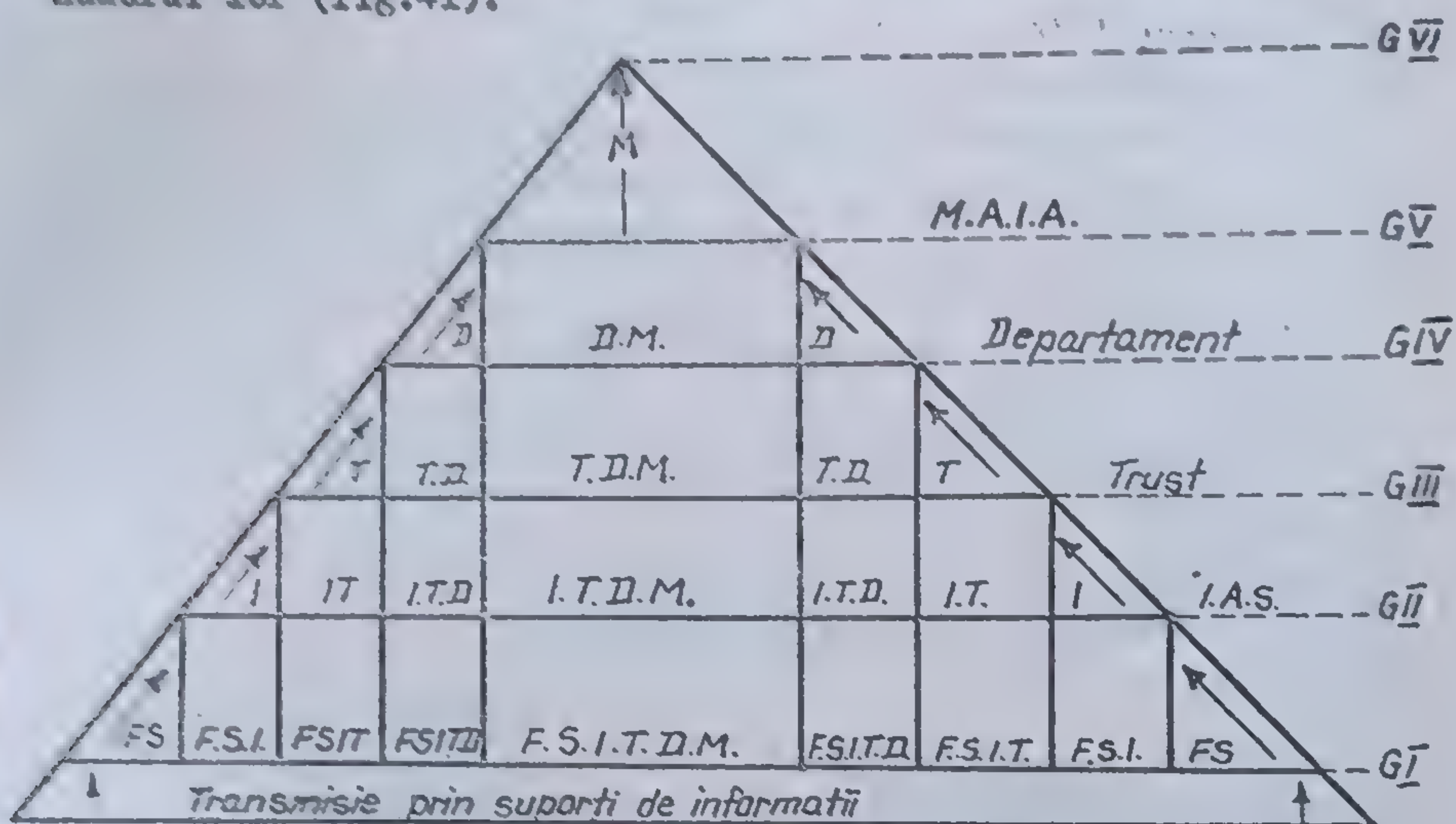


Fig.41 Fluxul informațional în agricultura de stat

În cadrul fermelor și sectoarelor de servire se realizează informații detaliate, care se culeg și se prelucerează zilnic și al căror flux urmează pe cel al valorilor materiale și bănești aflate în fazele de producție.

Fluxul informațional este restrâns numai la producție sau la activitățile de servire și se referă la consumul de muncă de materiale etc și la abateri de la normele planificate. Urmarea acestora, el oferă și rezultatele financiare.

La nivelul întreprinderii este posibil cunoașterea sistematică a îndeplinirii planului de venituri și cheltuieli și a beneficiului realizat și fiecare fermă sau sector de servire.

La Trustul I.A.S., a treia treaptă a piramidei, ajung indicatorii rezultați din agregare, care oferă cunoașterea proceselor economice la nivelul județului.

La departament ajung indicatorii rezultați tot din agregare însă cu posibilități de identificarea proceselor macroeconomice. El oferă cunoașterea realizării reproducerii lărgite, a



tendinței de dezvoltare și stau la baza inspirării a unei politici economice.

Acest principiu diferențiat de informații pe trepte organizatorice satisface cerințele conducerii la orice nivel.

Deci, în agricultură, munca de selecționare a informațiilor și-a găsit loc. O cerință care trebuie să ne stea în atenție este aceea a calității informației. Adică să fie corespunzătoare, completă, operativă, obiectivă, obținută cu ușurință și să fie dinamică. Aceasta pentru a se lua o decizie optimă. Odată luată, aceasta influențează asupra direcției de evoluție a activității economice. (fig.42).

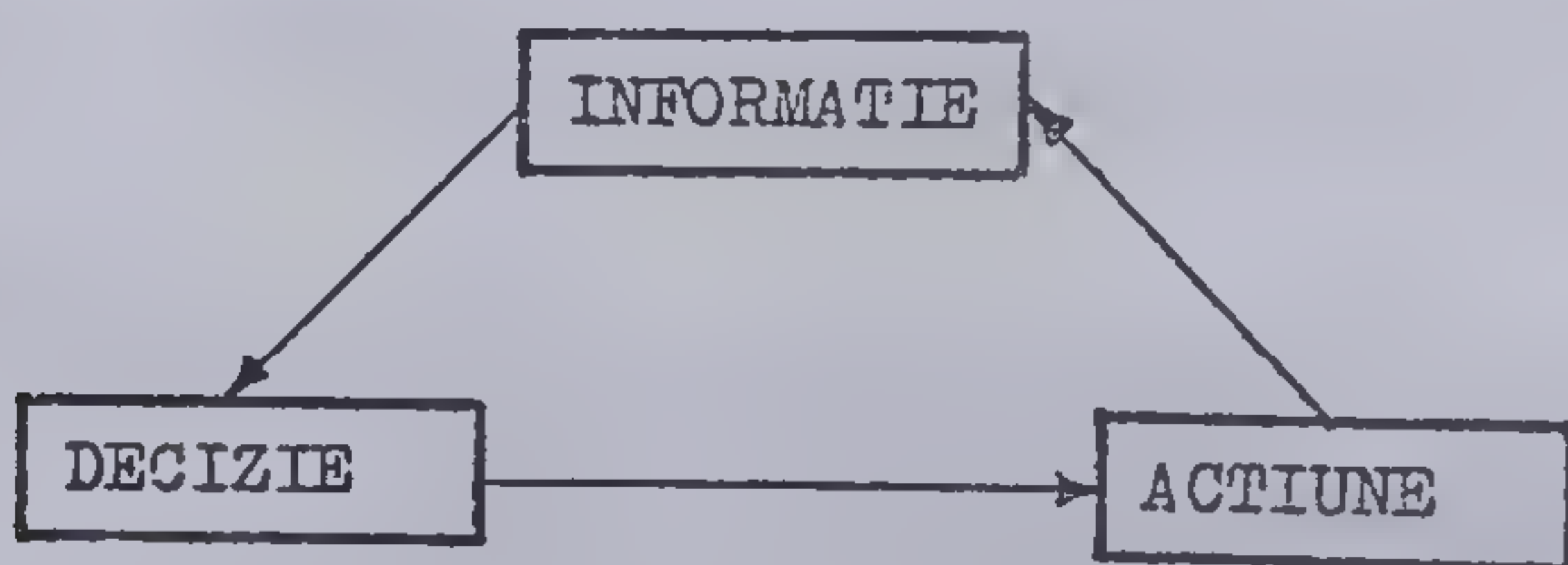
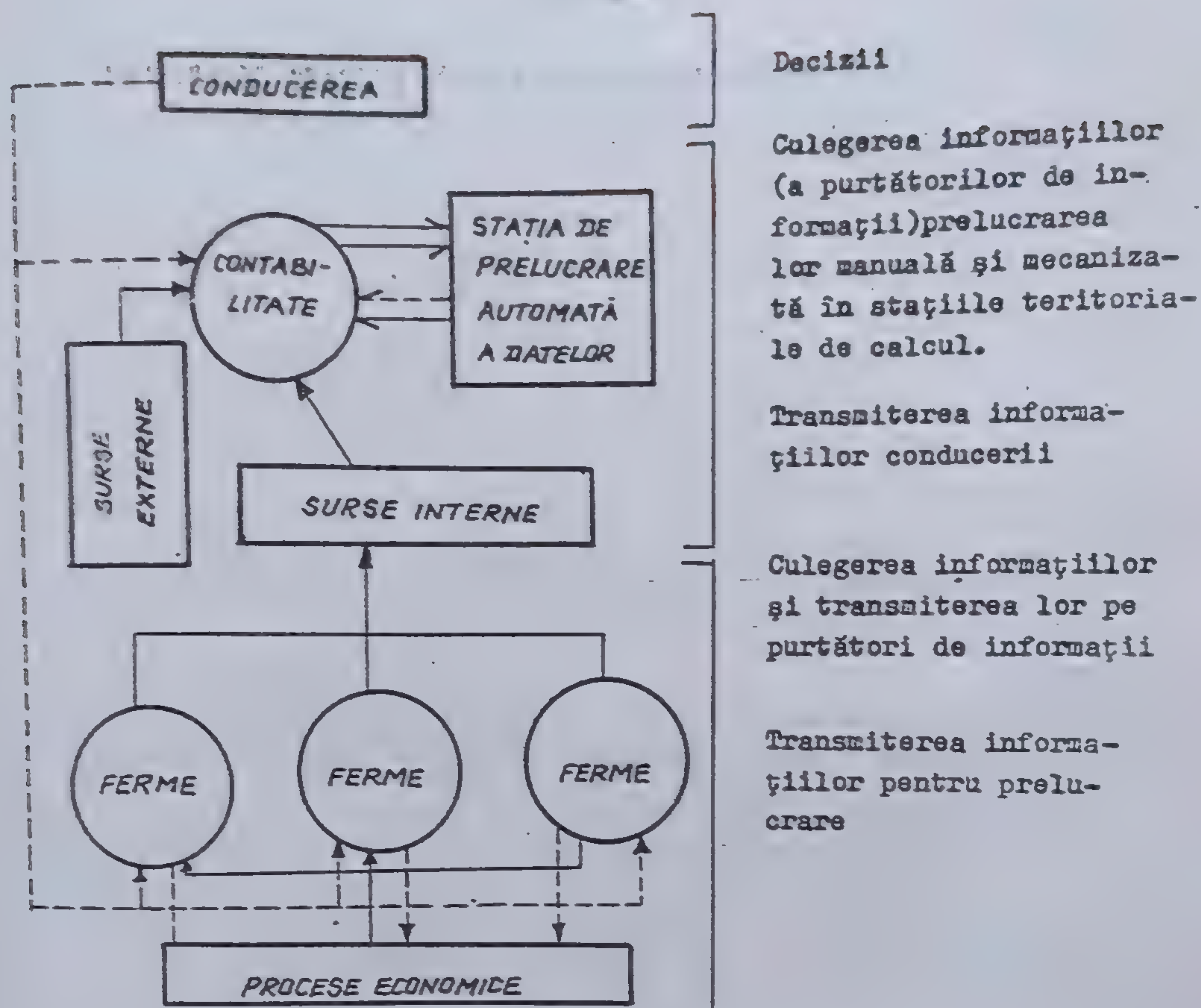


Fig.42 Legătura dintre acțiune și decizie

Deci, avem de-a face cu un proces de intercondiționare reciprocă a celor trei momente enunțate.

Tehnica calculatoarelor electronice oferă posibilitatea introducerii unui sistem de comandă și control, pentru informarea curentă și verificarea obiectivelor fermei sau întreprinderii, ca bază a unui sistem de supraveghere permanentă, de exemplu a confruntării planului, standardului, ca în cazul unei depășiri a valorilor prestabilite ca limite, să se poată trece la revizuirea obiectivelor sau planului. În domeniul costului efectiv, sistemul informațional trebuie să permită o mai rapidă informare asupra desfășurării producției pentru a adopta la momentul oportun soluții cât mai întemeiate. Aceasta nu se poate realiza decât prin prelucrarea rapidă a datelor. În agricultură se pot adopta diferite căi. Sintetizat, noi, concepem astfel sistemul informatic și de conducere (fig.43).





### Decizii

Culegerea informațiilor (a purtătorilor de informații) prelucrarea lor manuală și mecanizată în stațiile teritoriale de calcul.

Transmiterea informațiilor conducerii

Culegerea informațiilor și transmiterea lor pe purtători de informații

Transmiterea informațiilor pentru prelucrare

### Legendă

- \_\_\_\_\_ Fluxul informațiilor
- Informație, decizie
- ===== Transmiterea spre prelucrare
- ===== Informații prelucrate

Fig.43 Sistem informatic și de conducere în agricultură



### 5.6. Contabilitatea costurilor sectoarelor de servire

Desfășurarea producției de bază a impus ca în cadrul întreprinderilor agricole de stat să se organizeze, corespunzător necesităților de producție, diferite sectoare sau compartimente de servire. În general se pot organiza, în funcție de mărime, sectorul sau compartimentul "Aprovizionare, desfacere și transport" (A.D.T). Acest compartiment se află sub conducerea contabilității (economistului șef). De asemenea, se pot organiza sectoare de servire, ca: mecanic, hidroameliorație și investiții subordonate inginerului șef din punct de vedere tehnic și economic, contabilului șef.

Fiecare sector sau compartiment de servire constituie o unitate economică, cu gestiune internă și dispune de un plan de venituri și cheltuieli, care face parte din cadrul întreprinderii.

Contul folosit pentru evidența activității productive a sectoarelor (compartimentelor) de servire este 510 "Cheltuielile activităților auxiliare".

Datorită faptului că activitățile auxiliare sînt complexe a necesităților de cunoaștere a îndeplinirii planului de venituri și cheltuieli, s-a considerat a se dezvolta contul 510 "Cheltuielile activităților auxiliare", în conturi analitice, astfel:

- 510.01 "Sectorul (compartimentul) A.D.T.;
- 510.02 "Sectorul mecanic";
- 510.03 "Sectorul hidroameliorații";
- 510.04 "Sectorul economic".

La contul 510.04 "Cheltuielile sectorului economic" se mai evidențiază și cheltuielile privind lucrările de mică mecanizare.

#### 510.05 "Alte sectoare de servire"

Ca metodă de evidență și calcul, contabilitatea sectoarelor de servire se ține pe fiecare subunitate, aceasta ca o cerință de cunoaștere a îndeplinirii planului de venituri și cheltuieli. În debitul contului 510 "Cheltuielile activităților auxiliare", se înregistrează, în cursul anului, toate cheltuielile ce au avut loc în cadrul fiecărui sector de servire, în total și pe articole de cheltuieli prevăzute în planul de producție, ve-



nituri și cheltuieli, inclusiv cheltuielile cu reparațiile capitale la mijloacele fixe, pe bază de documente primare întocmite de către fiecare sector. În creditul contului se înregistrează în cursul anului numai recuperările de cheltuieli, ca: chirii încasate, retribuirea personalului permanent, care a lucrat la alte ferme și sectoare, dobânzile încasate la disponibilitățile din cont, precum și amenzile și penalizările încasate de la terți, inclusiv cele imputate angajaților.

La sfârșitul anului, pot prezenta sold debitor numai conturile 510.01 "Cheltuielile sectoarelor A.D.T.", care reprezintă volumul cheltuielilor de transport-aprovizionare aferente materialelor și obiectelor de inventar existente în stoc și 510.02 "Cheltuielile sectorului mecanic", care reprezintă valoarea lucrărilor de reparații în curs. Tot la sfârșitul anului se stabilește mărimea cheltuielilor de producție pe fiecare sector în parte, respectiv, după ce s-au dedus, din totalul cheltuielilor înregistrate în debitul contului, recuperările de cheltuieli din credit, cunoscând că diferența reprezintă cheltuielile aferente veniturilor anului de plan.

5.6.1. Contabilitatea cheltuielilor la compartimentul aprovizionare, desfacere și transporturi (A.D.T.)

În cadrul sectorului sau compartimentului A.D.T. se desfășoară următoarele activități:

- aprovizionarea fermelor de producție și sectoarelor de servire cu materiale;
- desfacerea producției;
- transporturile fermelor, sectoarelor și terților;

Dacă la nivelul sectorului (compartimentului) A.D.T., evidența cheltuielilor se ține pe activități specifice, ca:

- transport auto propriu;
- cheltuieli comune sector;
- aprovizionarea cu materiale;
- desfacerea producției mari;
- transporturi executate pentru terți etc., la nivelul contabilității întreprinderii.



Evidența cheltuielilor se ține global-valoric, pe articole de calculație: retribuire, materiale, lucrări și servicii prestate de către terți, alte cheltuieli și cheltuieli cu producția ne-terminată.

În contabilitate, materialele, obiectele de inventar se înregistrează - la prețul de facturare - în cazul celor cumpărate de la unități din afara întreprinderii; la prețurile de producție în cazul celor cumpărate de la alte ferme agricole din cadrul aceleiași întreprinderi și la prețuri interne de decontare (normate) în cazul celor provenite din producție proprie a fermei, cu excepția celor rezultate din casări care se înregistrează la prețurile posibile de valorificare și a celor din import care se evidențiază la prețurile interne stabilite.

Gestiunea materialelor se ține la nivelul întreprinderii valoric, pe ferme și sectoare, iar la nivelul acestora se dezvoltă o evidență analitică, cantitativ-valorică, pe fiecare material în "Registrul de materiale". Materialele și utilajele achiziționate pentru executarea lucrărilor de mică mecanizare se înregistrează, atât la întreprindere cât și la ferme și sectoare.

Cheltuielile compartimentului A.D.T. legate de aprovizionarea materialelor se repartizează lunar în funcție de coeficientul planificat, stabilit prin planul de venituri și cheltuieli, astfel:

- cele de aprovizionare în funcție de valoarea materialelor consumate;
- cele de desfacere în raport de veniturile fermelor din livrări în afară;
- cheltuielile de transport se fac în funcție de t/km la prețul intern de decontare și la nivelul tarifelor, celor prestate terților.

Legat de repartizarea cheltuielilor de aprovizionare, în funcție de valoarea materialelor consumate, în agricultură, nu apare un raport echitabil, întrucât, pot fi unele materiale cu un volum mare și valoare mică și invers.

Pentru demonstrare prezentăm sinoptic tabelul nr.2, cunoscând că cheltuielile de repartizat însumează 12.000 lei.



Ser- ie	Denumirea materialului	Cantit. kg	Valoare	Repartizarea chelt. aprov.			
				După greutate	%	După valoare	%
1	Semințe	8000	24000	2182,80	19	5854	48,8
1	Ingr.chimice	24000	24000	6544,80	54	5854	48,8
2	Furaje	12000	1200	3272,40	27	292	2,4
	T O T A L	44000	49200	12000,00	100	12000	100

Tabelul nr.2 Repartizarea cheltuielilor de aprovizionare

Din tabelul de mai sus, reiese că valoarea cheltuielilor de aprovizionare n-a suferit nicio modificare, rămânând 12.000 lei. În schimb, repartizarea în funcție de cele două baze de calcul, după valoare și după greutate, au dat valori ale căror diferențe sînt sensibile și care - la rîndul lor - vor influența rezultatele economico-financiare ale fermelor, precum și costul unitar efectiv.

În funcție de valoare, se repartizează la ferma nr.1, suma de 11.708 lei (97,6%), iar după greutate suma de 8.727,60 lei (73%). La ferma nr.2, după valoarea 294 lei (2,4%) și după greutate 3.272,40, lei (27%).

Fermele și sectoarele de servire înregistrează cheltuielile - de aprovizionare -desfacere și transport pe baza "Actului de livrare-recepție-decontare" corespunzător activităților enunțate mai înainte.

Exemplificăm modul de calcul a cotei de cheltuieli repartizate și înregistrarea acestora în contabilitate. În cursul lunii, au loc următoarele operațiuni:

Se recepționează materiale primite cu factura nr.16, în valoare de 180.000 lei.

În cadrul compartimentului (sector) ADT au loc următoarele cheltuieli: retribuirea cuvenită muncitorilor 3.000 lei; CAS 450 lei; amortizare 2540 lei; influențe conjuncturale la import și datorate organului ierarhic superior 2000 lei. Cota anuală planificată de repartizare a cheltuielilor de aprovizionare 5%.

Materialele au fost consumate astfel: 100.000 lei la ferma nr.1, 40.000 lei la ferma nr.2 și 10.000 lei la sectorul mecanic.



Calculul cotelor de cheltuieli de aprovizionare se stabilește astfel:

Forma sau sectorul	Valoarea materialelor	Cota de cheltuieli	Suma de repartizat
Ferma nr.1	100.000	5%	5.000
Ferma nr.2	40.000	5%	2.000
Sector mecanic	10.000	5%	500
T O T A L	150.000	-	7.500

Inregistrarea operațiunilor în contabilitate:

200	=	410	180000	180000
Materiale		Furnizori		
510.01	=	Următoarele	8000	
Cheltuieli sector ADT				
		420		3000
		Decontări cu personalul		
		431		450
		Decontări privind asigurările sociale		
		432		2540
		Decontări privind amortizările		
		440		2000
		Decontări între unitate și organul ierarhic superior		
URMATOARELE:	=	200		150000
500		Materiale		
Cheltuielile activității de bază			140000	
Ferma nr.1-100000 lei				
Ferma nr.2- 40000 lei				
510.02				
Cheltuielile sectorului mecanic			10000	



%	=	601.02	7500
		Venituri sector ADT	
500			7000
Chelt.activ.de bază			
Ferma nr.1-5000 lei			
Ferma nr.2-2000 lei			
510.02			500
Cheltuielile secto-			
rului mecanic			

Din operațiunile de mai sus rezultă materiale în stoc (St.m) de 30.000 lei. Pentru a determina cheltuielile de aprovizionare (Ch.a) aferente valorii materialelor consumate (V.m) se aplică relația:

$$\frac{Ch.a}{V.m} \times St.m = \frac{8.000}{180.000} = 0,0444$$

$$0,0444 \times 30.000 = 1.332 \text{ lei}$$

$$8.000 - 1.332 = 6.668 \text{ lei}$$

Pe baza acestui calcul au loc înregistrările:

601.01	=	510.01	6.668	6.668
Veniturile secto-		Cheltuielile sec-		
rului ADT		torului ADT		
601.01	=	750	832	832
Veniturile secto-		Beneficii și pierderi		
rului ADT				

În conturi situația se prezintă astfel:

D	200	C	D	510.01	C
180000	150000		8000	6668	
D	601.01	C	D	750	C
6668	7500			832	

Calculul repartizării cotelor de cheltuieli legate de desfacerea producției marfă și înregistrarea acestora în contabilitate se face după aceeași metodologie, însă se folosește ca bază



de referință veniturile fermelor din livrări în afară.

Practica în I.A.S. a generalizat stabilirea volumului de cheltuieli de aprovizionare prin aplicarea cotei procentuale fixate în plan. Acest mod de calcul nu are o bază științifică, conduce la denaturarea rezultatelor financiare.

În cazul nostru, dacă am aplica cota procentuală planificată de 5% asupra stocului de materiale în valoare de 30.000 lei, ar rezulta cheltuieli de aprovizionare aferente stocului de 1500 lei. Ori, în realitate, mărimea lor, în exemplul luat, este de 1.332 lei. Deci, se denaturează rezultatele, respectiv bilanțul. O cerință elementară este ca datele bilanțului să reflecte realitatea.

#### 5.6.2. Contabilitatea cheltuielilor sectorului mecanic

În cadrul sectorului mecanic se pot desfășura următoarele activități:

- revizii tehnice, reparații curente și capitale la tractoare, mașini și utilaje executate în atelierele proprii;
- uzina de apă, electrică și de termoficare care deservesc mai multe ferme și sectoare;
- executarea de lucrări cu mașini aflate în dotarea sectorului;
- efectuarea de îngrijiri, revizii tehnice și reparații la locul de producție executate de atelierele mobile sau de echipe de mecanici ai sectorului;
- alte prestări de servicii și lucrări executate.

Aceste activități pot fi organizate în atelierele de reparații, uzine etc.

La nivelul sectorului mecanic, evidența cheltuielilor de producție se ține cu ajutorul "Registrului jurnal pentru urmărirea realizării planului de producție, venituri și cheltuieli" iar la contabilitate se țin global-valoric, pe articole de cheltuieli, corespunzător planului: retribuție, materiale, lucrări executate de către terți, amortizare și alte cheltuieli.

La atelierul de reparații, pentru evidența operativă a lucrărilor și serviciilor prestate se folosește "Registrul de atelier". El servește pentru evidența comenzilor primite de la



ferme, sectoare și terți, la cunoașterea execuției, recepției și a decontării acestora. Decontarea lucrărilor să facă ferme-  
lor pe baza anticalculațiilor la prețurile interne de decontare  
(normate), iar terților din afară la nivelul tarifelor legale în  
vigoare<sup>1</sup>.

Decontarea cheltuielilor sectorului mecanic are loc la  
sfârșitul anului, cu excepția celor prestate terților, și a pro-  
ducției neterminate (lucrărilor în curs de executare).

Determinarea producției neterminate se face pe calea in-  
ventarierii și anume pe comenzi și stații de execuție, stabilite  
în procente față de total. Estimarea ei se face la prețurile de  
decontare prevăzute în planul de producție, venituri și cheltu-  
ieli al sectorului mecanic. Ținând seama de acestea, se stabilesc  
cheltuielile aferente veniturilor anului de plan.

Exemplificăm. În cadrul sectorului mecanic, ipotetic, se  
execută trei lucrări de reparații capitale la tractoare, una pri-  
vește tractorul fermei "A" și a doua un tractor al CAP-ului "X".  
Costul planificat este de câte 12.000 lei pentru fiecare tractor.

Legat de aceste reparații au loc următoarele cheltuieli de  
producție: materiale 8.000 lei; retribuție 16.000 lei din care se  
rețin pentru garanția îndeplinirii planului 15%; CAS 15%; obiecte  
de inventar 1136 lei; amortizare 1.624 lei; energie electrică  
conform facturii suma de 200 lei.

Se decontează retribuție recuperată la ferma "A" pentru  
angajatul sectorului mecanic 1.200 lei.

Se repartizează fermei "A" reparația unui tractor, în  
sumă de 12.000 lei și CAP-ului "X", conform tarifelor suma de  
14.500 lei.

Se inventariază producția neterminată la tractorul fer-  
mei "A", care, potrivit inventarului, însumează 5.000 lei.

---

<sup>1</sup> Instrucțiunile Ministerului Finanțelor de aplicare a  
regulii de conturi pentru I.A.S., 1972, p.155.



510.02	=	%	29.000	
Cheltuielile secto- rului mecanic		200		8000
		Materiale		13600
		420		
		Decontări cu perso- nalul		2400
		730		
		Rezerve pentru chel- tuieli preliminate		2040
		431		
		Decontări privind asi- gurările sociale		1136
		201		
		Obiecte de inventar		1624
		432		
		Decontări privind amor- tizările		200
		410		
		Furnizori		
500	=	510.02	1200	1200
Cheltuielile activi- tății de bază		Cheltuielile sectoru- lui mecanic		
%	=	601.02		26500
		Veniturile sectorului mecanic		
500			12000	
Cheltuielile activită- ții de bază				
400			14500	
Clienți				
601.02	=	510.02	22800	22800
Veniturile sectorului mecanic		Cheltuielile sectorului mecanic		
601.02	=	750	3700	3700
Veniturile sectorului mecanic		Beneficii și pierderi		



In conturi situația se prezintă astfel:

510.02		601.02		750	
D	C	D	C	D	C
29000	1200	22800	26500		3700
	22800	3700			

Contul 510.02 "Cheltuielile sectorului mecanic" arată producția neterminată, care este de 5.000 lei. Activitatea sectorului mecanic se încheie cu un rezultat favorabil, de 3.700 lei.

### 5.6.3. Contabilitatea cheltuielilor sectorului hidroameliorații

Directivele Congresului al XI-lea prevăd amenajarea unei suprafețe de circa 1 milion ha pentru irigații, 1,1 milioane ha lucrări de desecări, combaterea eroziunilor pe 800.000 ha, valorificarea terenurilor nisipoase, ameliorarea solurilor acide și sărătoase etc.

Irigațiile cer fonduri mari. Din acest motiv, se impune o atenție mai mare proiectării și realizării irigațiilor. Oportunitatea și amortizarea sistemului trebuie să fie în atenția factorilor de decizie.

Sectorul de hidroameliorație se organizează numai în condițiile servirii a cel puțin două ferme. În cazul când servește o singură fermă, este cuprins în activitatea acesteia.

Fiind o subunitate, în cadrul întreprinderii, dispune de un plan de producție, venituri și cheltuieli, care cuprinde la cheltuieli numai pe acelea legate de întreținerea și repararea sistemelor de irigații, asigurarea apei pe canale și evacuarea apei din sistem.

În general cheltuielile sectorului de hidroameliorații privesc retribuirea, materiale, lucrări și servicii prestate de către terți, amortizarea, alte cheltuieli și cote de cheltuieli de amortizare. Producția sistemului de irigații se exprimă într-o singură unitate de măsură și anume m.c. apă aspersați.

Decontarea cheltuielilor de producție se face în funcție de m.c. apă consumați și la prețul intern de decontare.

În cazul când sectorul de hidroameliorații execută și desecări, s-a acreditat ca cheltuielile de producție să fie ca-



regorisite în două:

- variabile (de irigare), care sînt legate de exploatarea sistemului, respectiv de furnizarea apei, combustibil și lubrefianți, costul apei, energia electrică etc.

- constante, care sînt legate de întreținerea și conducerea sistemului, cum sînt: retribuirea, obiecte de inventar și echipament de protecție, servicii prestate de către terți, amortizare.

În eventualitatea executării de lucrări de servire, acestea se includ în categoria cheltuielilor constante și recuperarea lor se face în cursul anului pe calea repartizării către fermele beneficiare.

Evidența cheltuielilor de producție se ține la contul 510.03 "Cheltuielile sectorului de hidroameliorații", pe articole din plan. Iar veniturile obținute, ca urmare a decontării producției, se ține la contul 601.03 "Veniturile sectorului de hidroameliorații". La sfîrșitul anului, cheltuielile sectorului de hidroameliorații se decontează în totalitate, întrucît ele sînt aferente veniturilor anului din plan, prin debitul contului 601.03 "Veniturile sectorului de hidroameliorație". Contul nu poate prezenta sold debitor, deoarece nu se poate materializa producția neterminată.

#### 3.5.4. Contabilitatea cheltuielilor sectorului economic

În componența prețului de cost intră, în afară de cheltuielile de producție directe - care au loc la nivelul fermelor de producție - și cheltuielile sectorului economic. Apariția acestora în structura prețului de cost este determinată de:

- forma organizatorică a producției agricole pe ferme și sectoare de servire;
- modul de conducere și administrație a întreprinderii agricole în complexitatea ei.

Spre deosebire de cheltuielile de producție, ce au loc la nivelul fermelor, care îmbracă forma de cheltuieli directe, cheltuielile sectorului economic sînt indirecte nu numai față de producție ci și față de locurile de producție, ferme. Ele



nu sunt proporționale cu creșterea volumului producției și datorită acestui fapt au caracterul unor cheltuieli relativ-constante. Depășirea planului de producție nu atrage în aceeași măsură și creșterea cheltuielilor sectorului economic, dar cota parte a acestor cheltuieli - ce revin pe unitatea de produs - scade datorită depășirii planului de producție.

O altă caracteristică a acestor cheltuieli, este că unele au caracter productiv și anume cele legate de conducerea și administrația întreprinderii, iar altele au caracter neproductiv, cum ar fi dobânzile majorate neimputabile la împrumuturile restante, amenzile și penalizările neimputabile etc. Aceste cheltuieli apar ca urmare a unor deficiențe în conducerea și administrarea întreprinderilor.

Sectorul economic fiind un sector funcțional, activitatea acestuia este limitată la conducerea și administrația întregii întreprinderi și ca urmare el își îndeplinește această activitate pe baza unui plan de venituri și cheltuieli. Cheltuielile cu caracter productiv se planifică și se urmăresc în contabilitate pe elemente, ca: retribuirea, CAS și sporuri, materiale, lucrări și servicii prestate de terți, amortizare, regia cantinei, delegații, detașări, transfer, poștă, telefon, telegraf, radio, reparații, dobânzi, cheltuieli de aprovizionare, cota organului ierarhic superior și alte cheltuieli.

Distinct, în contabilitate, apar și cheltuielile cu caracter neproductiv. Ele nu se planifică.

Cheltuielile sectorului economic se transmit, lunar, fermelor pe baza unui coeficient planificat, calculat - prin plan - în funcție de cheltuielile directe ale fermelor, plus cele comune.

Metodologia de calcul a repartizării cheltuielilor este

$$\text{- cota lunară} = \frac{\text{Total cheltuieli sector economic}}{12 \text{ luni}}$$

$$\text{- coeficientul de repartizare} = \frac{\text{Cota lunară}}{\text{Chelt.directe+chelt.comune}}$$



Suma de repartizat (S) este egală cu cheltuielile directe (Ch.d), plus cheltuielile comune (Ch.c.), de înmulțite cu coeficientul de repartizare planificat (% pl).

$$S = (Ch.d. + Ch.c.) \times \% pl.$$

Suma rezultată se transmite de sectorul economic fermelor, prin intermediul "Actul de livrare-recepție.decontare".

La nivelul fermei se înregistrează, în partida "Amortizare și cote de cheltuieli repartizate" - sector economic.

Această metodologie este susceptibilă de a fi îmbunătățită, deoarece se iau în considerare elemente de plan în repartizarea acestor cheltuieli. Cu toate acestea, în actuala accepțiune, ele rămân definitiv repartizate și nu mai are loc - la sfârșitul anului - nici o recalculare și regularizare. Eventualele diferențe constituie, în fapt, un rezultat financiar (favorabil sau nefavorabil) al sectorului economic.

Noi, considerăm ca decontarea acestor cheltuieli să se facă, în cursul anului, provizoriu, iar la sfârșitul anului, să se stabilească suma de repartizat, pe bază de cheltuieli directe efective, fără să intervină elemente de plan. Sectorul economic nu trebuie să prezinte rezultate financiare; acestea trebuie să apară numai la acele organisme cu caracter strict productiv.

Exemplificăm:

Cheltuielile sectorului economic planificate 87.000 lei  
Cheltuielile efective 90.000 lei. Cheltuielile de producție directe ferma "A" 1.070.000 lei; ferma "B" 1.650.000 lei. Cheltuielile comune, ferma "A" 30000 lei și ferma "B" 150.000 lei. Cheltuielile de producție planificate 2.900.000 lei.

$$- \text{coeficientul de repartizare} = \frac{87.000}{2.900.000} \times 100 = 3\%$$

Repartizarea pe ferme:

$$A = \frac{1.070.000 + 30.000 \times 3}{100} = 33.000 \text{ lei}$$

$$B = \frac{1.650.000 + 150.000 \times 3}{100} = 54.000 \text{ lei}$$

Total de repartizat 87.000 lei



Rezultă, evident, că în cazul de față nu se repartizează în totalitatea cheltuielilor sectorului economic. Deci, costul efectiv produselor se denaturează. E greu de presupus că cheltuielile directe și cele ale sectorului economic planificate să corespundă cu cele efective.

În metodologia actuală au loc următoarele înregistrări:

500	=	601.04	87.000	87.000
Cheltuielile producției de bază		Veniturile sectorului economic		
Ferma "A" 33.000 lei				
Ferma "B" 54.000 lei				
601.04		510.04	90.000	90.000
Veniturile sectorului economic		Cheltuielile sectorului economic		
750	=	601.04	3.000	3.000
Beneficii și pierderi		Veniturile sectorului economic		

În conturi situația se prezintă astfel:

D	510.04	C	D	601.04	C	D	500	C
90.000	90000		90000	87000	87000			
				3000				
			D	750	C			
			3000					

Tot la contul 510.04 "Cheltuielile sectorului economic" se ține distinct evidența analitică, separat, și pentru cheltuielile privind lucrările de mică mecanizare, pe obiective (mijloacele fixe ce se execută), cu desfășurarea elementelor de deviz, în coloane.

Întreprinderile agricole beneficiază de împrumuturi pentru lucrări de mică mecanizare, care sînt acordate de bancă pe baza unei documentații speciale. Rambursarea împrumutului se face în rate scadente, începînd de la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, din beneficiile obținute peste plan, prin acțiunea mecanizării.



Exemplificăm:

Se achiziționează utilaje care necesită montaj, în valoare de 60.000 lei. Plata se face din împrumutul acordat întreprinderii. Se dau în folosință utilajele. Cu montarea utilajelor se fac următoarele cheltuieli: manoperă 16.000 lei, CAS 1.136 lei. Se recepționează mijlocul fix. Se rambursează prima rată, conform scadențarului, suma de 6.428 lei.

200	=	410	60.000	60.000
Materiale		Furnizori		
410		800	60.000	60.000
Furnizori		Imprumuturi pe termen scurt		
510.04.2	=	200	60.000	60.000
Cheltuielile sectorului economic		Materiale		
510.04.2	=	%	17.136	
Cheltuielile sectorului economic		420		16.000
		Decontări cu personalul		
		431		1.136
		Decontări privind asigurările sociale		
800	=	510.04.2	77.136	77.136
Imprumuturi pe termen scurt		Cheltuielile sectorului economic		
100	=	806.01	77.136	77.136
Mijloace fixe		Imprumuturi pentru mijloace fixe		
751	=	340	6.428	6.428
Repartizarea beneficiilor		Cont curent		
806.01	=	700	6.428	6.428
Imprumuturi pentru mijloace fixe		Fondul mijloacelor fixe		



În cazul în care se achiziționează mijloace fixe care nu necesită montaj, nu mai intervine contul "Materiale" și contul "Cheltuielile sectorului economic".

#### 5.7. Contabilitatea cheltuielilor de producție privind activitatea de bază

Cheltuielile de producție sînt jertfe de valori, legate de producerea bunurilor agricole. Aceste cheltuieli de producție variază sub aspectul conținutului și structurii și aceasta în funcție de culturi, categorii de animale și fel de activitate.

Contabilitatea redă mișcările de valori, transformările și le reconstituie periodic, prin calculele periodice de sinteză întreaga activitate economică, ce cade în sfera ei de preocupare. O caracteristică a contabilității în agricultură este aceea de cunoaștere și de comparare a planului de venituri și cheltuieli pe fiecare fermă sau sector de servire și de a reda, scriptic, procesul de producție și gradul de productivism rațional aplicat.

Contabilitatea este ancorată în analize și teorii moderne, dezvoltă o calculație a costului efectiv proprie care constituie baza cercetării eficienței economice și a echilibrului financiar. Cunoșcînd și urmărind nivelul cheltuielilor de producție, fermele și întreprinderile agricole întreprind variate calcule cantitative și valorice pentru a stabili eficacitatea măsurilor și directivele în fiecare unitate. Analiza trebuie să reflecte ambianța fiecărei activități, înfățișînd în mod sintetic și analitic rezultatele.

Între evidența operativă, de gestiune, realizată la ferme și sectoare de servire și contabilitatea analitică a cheltuielilor de producție, care se realizează global-valoric pe ferme agricole vegetale, zootehnice, industriale sau mixte se înfăptuiește o unitate de cunoaștere a consumațiunilor de valori și pe care o redăm în fig.44.



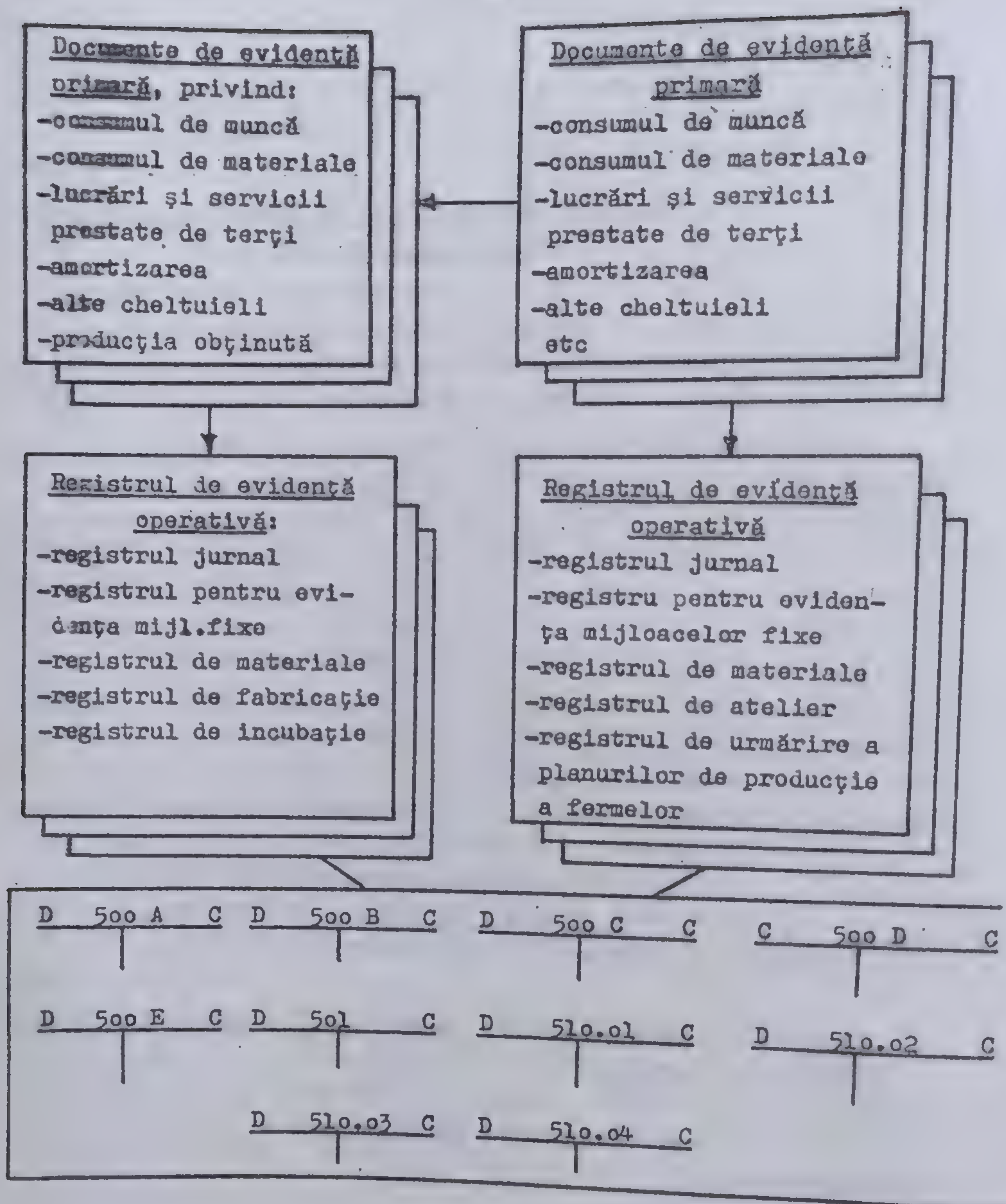


Fig.44 Organizarea contabilității cheltuielilor de producție la sectorul economic



CONT SINTETIC: Simbol: 500 CHELTUIELILE PRODUCȚIEI DE CAZĂ  
 CONT ANALITIC: Forma nr.: Ferma 3

Nr. înregistrare	Data	Descriere	Valoarea	Sold	DEZVOLTAREA CHELTUIELILOR PE						
					Debit	Credit	Salariu	Alimentație	Costuri materiale	Costuri servicii	Alte cheltuieli
500		Sold 17/1955		17.713/0							17.713/0
500	1 307 420	Răzuită luna ian.	500	5.67							
500	1 307 431	C.A.S. amara ian.	500	3.737							3.737
500	2 307 200	B.E. 3001	500	84.40							

Fișele de cont indiferent de conținutul lor se păstrează în cartotecă<sup>1</sup>.

Unele observații cu privire la metodologia înregistrării cheltuielilor de producție

La începutul fiecărui an, cheltuielile de producție ne-terminată din anul precedent, precum și cheltuielile anticipate aferente anului curent (plan) sînt înregistrate, în debit, în fișa de cont a fiecărei ferme. Tinem să arătăm că la producția animală neterminată, în afară de cele menționate mai înainte, se cuprinde și valoarea de inventar a animalelor și păsărilor tinere și a animalelor la îngrășat, iar la producția industrială neterminată, valoarea de inventar a semifabricatelor din producție proprie (vin, țuică, rachiu), existente în stoc la finele anului precedent.

1) Derivă de la cuvîntul de origine germană Kartetheke ce înseamnă: Carte-cartă, foaie pe care se face înregistrarea și Theke-ladă în care se țin fișele respective.

Pentru ușurința manipulării lor se folosesc diferite practici și anume:

Fișe de orientare (de îndrumare, indexe, Cartes guides, Leit Karten formate din semicarton și de culori diferite se servesc pentru despărțirea grupelor principale, avînd niște ridicături, un fel de clapă rotundă sau dreptunghiulară la marginea superioară, peste nivel, care alternează pentru a fi vizibile.

Drapelul (Le drapeau, l'onglet de carte, der tab) confecționate din metal sau alt material rezistent, de culori diferite, ezalate sau lăcuite, cu aripioare pe care se scrie reperul, aceasta ca o cerință a identificării cu ușurință.



La fermele vegetale:

500 A	=	530	Cheltuielile antici-
Cheltuielile produc-			ției de bază

La fermele zootehnice și industriale:

500 C	=	540	Decontarea producției
Cheltuielile pro-			ducției de bază

În cursul anului se înregistrează cheltuielile de producție pe baza documentelor primare emise de ferme, ca organisme de producție, în vederea contrumțării lor cu veniturile și stabilirea rezultatelor economico-financiare. Înregistrarea lor se face pe articole de calculație, corespunzător celor din planul de cheltuieli al fermelor.

În practică, fiecare componentă a cheltuielilor de producție se atribuie denumirea de element de cheltuieli, noțiune proprie deoarece numai parte din acestea sunt concepute pe baza elementelor simple, iar restul sunt cheltuieli complexe. În accepțiunea unitară de concepere, pe economia națională, ele sînt în fapt articole de calculație.

În concluzie, contabilitatea cheltuielilor de producție se organizează global-valoric pe fiecare fermă agricolă și în cadrul acesteia pe articole de calculație.

Periodic, are loc înregistrarea, lunar, a cotelor de cheltuieli de transport-aprovizionare și de desfacere, repartizate de compartimentul A.B.D. sau economic, a cotelor de cheltuieli generale, repartizate de către sectorul economic, precum și valorarea lucrărilor și serviciilor executate de sectorul mecanic, sectorul hidroameliorație sau de către ferme din cadrul aceluiași întreprinderi.

Prețurile cu valorarea cheltuielilor în cadrul întreprinderii și alte forme și sectorul în cadrul întreprinderii din afară și care nu se înregistrează



consideră recuperat de cheltuieli și ca urmare are loc înregistrarea:

Cheltuielile produse	=	500 "A"
la baza		
Cheltuielile produse		510
la baza		

Cheltuielile produse	=	510
la baza		
Cheltuielile activității auxiliare		

La sfârșitul anului, cu ocazia operațiunilor de stabilire a rezultatelor financiare a perioadelor de referință, se înregistrează în creditul contului 500 "Cheltuielile produse la baza" și valoarea la preț intern de decutare (normat) a stocului de animale și păsări țiere și la îngrășat și a semifabricatelor.

Decutarea produselor	=	540
la baza		
Cheltuielile produse		500
la baza		

Not la sfârșitul anului se mai înregistrează sumele înregistrate în bugetului statului pentru acoperirea diferențelor de animale reformate, chirii încașate de la angajări, deșeurilor, precum și alte venituri care nu fac obiectul activității de bază.

Decutări cu bugetul	=	430
la baza		
Cheltuielile produse		500
la baza		
Cheltuielile produse	=	500
la baza		

Ca o cerință a stabilirii rezultatelor financiare cit mai exacte la finele anului, soldul contului 500 "Cheltuielile produse la baza" trebuie să reflecte numai valoarea produselor reformate vegetale (însumându-se și luarea de toamnă), precum și produsele determinate animale și industriale, mai puțin stocul



de animale și păsări tinere și la îngrășat și stocul de semifabricate, aceasta cu scopul de a determina cât mai exact cheltuielile aferente veniturilor anului curent (plan). De asemenea, se va identifica cheltuielile cu culturile perene cu amendarea solului, a lucrărilor de reparații capitale a căror includere în costul unitar efectiv are loc pe mai multe perioade de gestiune și care se înregistrează

530	500
Cheltuieli anticipa-	Cheltuielile produc-
te	ției de bază

Tot ca o cerință a stabilirii realității rezultatelor financiare se vor mai identifica cheltuielile făcute de către ferme pe seama altor fonduri, ca a celui creat de amortizări la dispoziția întreprinderii (719); din finanțări pentru introducerea tehnicii noi (741); din finanțarea unor acțiuni cum ar fi premiarea întreprinderii stimularea colectării și predării deșeurilor metalice și altele (749) și a calamităților naturale aprobate de conducerea întreprinderii (752).

După cum se vede, metodologia înregistrării cheltuielilor de producție nu diferă față de industrie ci doar principiile de organizare a contabilității (fig.45).

Intre contabilitate și evidența operativă ce se ține la nivelul fermelor și compartimentelor de servire există o strânsă legătură. Ele nu se pot despărți. Ambele au menirea de a furniza anumite informații legate de indicatorii fixați fiecărei trepte organizatorice. Ferma de producție, ca organism creator de valori, dispune de informații ce pot aduce corectări, îmbunătățiri tehnologiei producției și de a obține rezultate cât mai pozitive. Cea contabilă oferă cunoașterea îndeplinirii planului de venituri și cheltuieli pe ferme și sectoare.

Ambele forme de evidență ne îndreptățește să afirmăm că, contabilitatea constituie cel mai stabil element informațional și că prin orientarea acesteia îndeplinește funcția de control asupra folosirii mijloacelor și resurselor în procesul reproducției și - în sfârșit - factorii dinamici, adică rezultatele.



Informația contabilă, prin natura ei, inspiră o politică economică-financiară, deoarece oferă factorilor de decizie desfășurarea fidelă a proceselor economice legate între ele printr-un lanț de acțiuni, cauză, efect.

Decizia, ca proces rațional, impune identificarea tuturor elementelor legate de strategie și practică, a cunoașterii tuturor alternativelor posibile de dezvoltare pentru viitor a întreprinderii. Aceste deziderate majore sînt îndeplinite de informația contabilă, care poate arăta în mod concret dacă costul efectiv se găsește într-un raport rațional față de prețul producătorilor. Ea dă relații asupra necesității și posibilității de a dezvolta sau restrînge producția unei culturi sau categorii de animale, arată dacă este mai rentabil ca unele bunuri să fie produse direct sau obținute din afară,

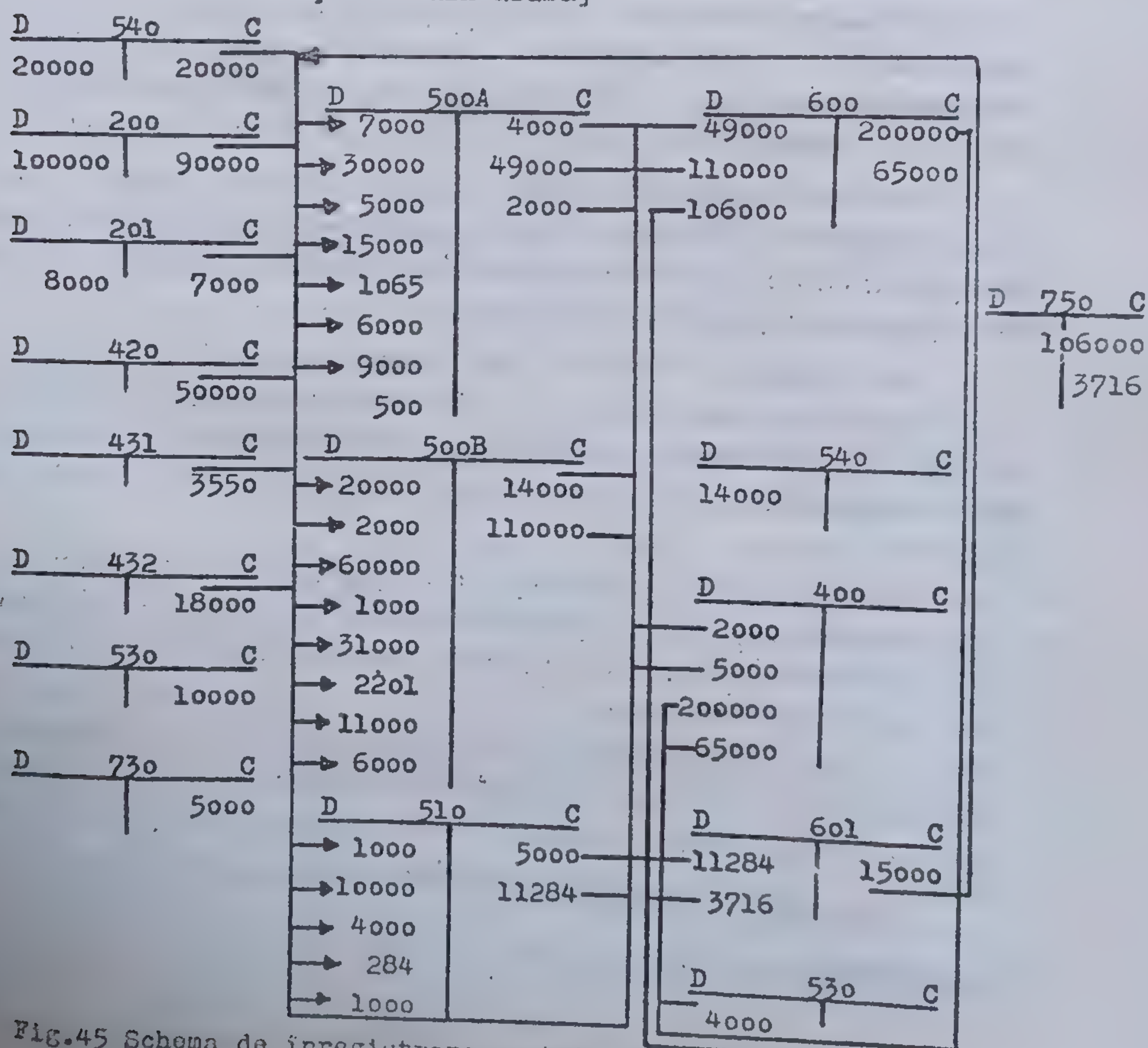


Fig.45 Schema de înregistrare a chelt.de prod.și a veniturilor



Indică, dacă mijloacele economice și resursele care concurează la producție, sînt într-o corelație normală, adecvată întreprinderii.

Principiul de care trebuie să țină seama în conducerea întreprinderilor agricole de stat e că orice activitate productivă să se sprijine pe economia puterilor, în virtutea căruia să se urmărească cheltuielile minime cu rezultate maxime.

#### 5.8. Contabilitatea pierderilor din calamități

Producția întreprinderilor agricole este supusă încă unor calamități naturale, spre deosebire de a întreprinderilor industriale unde se pot lua măsuri de securitate, pentru a apăra bunurile de acțiunile venite din afara întreprinderilor.

Sub aspect contabil, pierderile din calamități, se pot studia sub raportul constatării, evaluării, acoperirii pierderilor și a înregistrării lor<sup>1</sup>. Pornind de la proporția lor, calamitățile le împărțim în două categorii: 1. totale; 2. parțiale.

Se consideră pierderi din calamități totale numai în cazul cînd culturile agricole au fost compromise, completate sau reînsemîntate cu aceeași cultură sau alte culturi, datorită acțiunilor negative a factorilor naturali.

La plantațiile de vii, pomi, hamei, căpșuni și arbuști fructiferi, ale căror producții au fost compromise în proporție de 40% din producția planificată, ca urmare a înghețului, grindinei, inundațiilor, iar la plantațiile pomicole și din cauza furtunilor.

În zootehnie, se consideră pierderi, animalele moarte sau sacrificate, ca urmare a bolilor infecto-contagioase sau parazitare, ce nu au putut fi prevenite sau combătute de către organele sanitar-veterinare.

Constatarea și stabilirea pierderilor din calamități se face de către o comisie formată din director, inginer șef, contabil șef, șef fermă, economist fermă și delegatul Trustului IAS.

Activitatea comisiei se materializează în întocmirea unui

<sup>1</sup> Vezi H.C.M. nr. 825 din 9 iulie 1971



proces verbal de constatare. Termenul de constatare a pagubei este de 5 zile de la producerea calamității. În cazul unei calamități totale, se va consemna - în procesul verbal de constatare - unele elemente care stau la baza evaluării calamității și anume: ferma, cultura, suprafața, producția medie planificată, cheltuielile legate de însămânțare și îngrijirea plantelor, stadiul de dezvoltare a plantelor, natura și gradul de distrugere. Concluziile comisiei trebuie să aibă și un caracter indicativ pentru fermă: desecare, întoarcerea culturii, tăierea radicală a viei - când a fost distrusă de grindină - precum și acțiunile sanitar-veterinare ce trebuie întreprinse, în cazul pierderilor din sectorul zootehnic.

În eventualitatea unei calamități parțiale, constatarea inițială are caracter provizoriu, de luat în evidență. Pierdere se stabilește la recoltare, când se întocmește un nou proces-verbal. În procesul verbal de constatare definitivă a pierderilor din calamități parțiale, se va indica suprafața calamitată și producția nerealizată, în kg.

Acoperirea pierderilor din calamități naturale se face de către Departamentul Agriculturii de Stat, din fondul pentru acoperirea pierderilor din calamități naturale, fond ce se formează pe calea repartizării de fiecare întreprindere a unor cote părți din beneficiile planificate și peste plan.

Ca principiu de acoperire a pierderilor din calamități, este cel minim de cheltuieli.

De exemplu: cheltuielile planificate 60.000 lei iar cele efective 40.000 lei. Se vor acoperi numai 40.000 lei. În cazul când cheltuielile planificate sînt de 50.000 lei iar cele efective de 56.000 lei, se acoperă cele planificate. Acest principiu este justificat. Dacă, în cazul prim, s-ar acoperi cele planificate, întreprinderea ar dispune de un prisos de mijloace circulante, iar în al doilea caz, obligă unitatea la efort, respectiv de a se încadra cel puțin la nivelul cheltuielilor planificate.

Pierderile din calamități naturale la animale, se stabilesc ca diferență între prețul mediu pe cap sau kg greutate vie al categoriei de animale tinere și la îngrășat - în cauză - sau prețul



de înregistrare la animalele adulte și sumele efectiv încasate din valorificarea produselor obținute la sacrificare.

Ținem să mai precizăm, că la culturile calamitate, se va ține seama de valoarea îngrășămintelor și amendamentelor administrate, acesta deoarece efectul lor continuă la noua cultură reînsămânțată.

Întreprinderea agricolă, în termen de 10 zile de la producerea calamităților, are obligația să întocmească și să prezinte borderouri pentru acoperirea pierderilor<sup>1</sup>, băncii finanțatoare. Până la acoperirea golului de mijloace circulante, datorită calamității, întreprinderea poate beneficia - temporar - de împrumuturi pe termen scurt.

Înregistrarea pagubelor provocate de către factori naturali indiferent de natura lor, se face la contul 752 "Pierderi din calamități naturale". Cerințele cunoașterii acoperirii și a cauzelor care au generat pagubele, au condus la organizarea contului 752 "Pierderi din calamități naturale", astfel:

752.01 "Calamități din anul curent"

752.02 "Calamități din anul precedent"

În fișa de cont analitică se vor defalca pe factorii naturali, ca: grindină, îngheț, inundații, secetă etc; iar la animale pe feluri de boli: tuberculoză, bruceloză, tofiză, alte boli cu caracter cronic enzootic.

Contabilizarea pierderilor din calamități naturale, comportă o succesiune de operații, ca: evidențierea lor, primirea împrumutului, completarea mijloacelor circulante proprii, rambursarea împrumutului și de închidere a contului - după aprobarea dării de seamă anuale, în limita sumelor primite. Contul 752 "Pierderi din calamități naturale", apare în activul bilanțului, în grupa "D", cu totalitatea pierderilor.

Exemplificăm: La ferma "X" din cadrul IAS s-au constatat, datorită înghețului, suprafața de 50 ha grâu compromisă. Costurile efective 52.000 lei, din care îngrășăminte 18.000 lei. Pe baza

1) Borderoul model "A" pentru acoperirea pierderilor din calamități totale; borderoul "B" pentru pierderi din calamități parțiale și borderoul model "C" pentru acoperirea cheltuielilor de întreținerea viilor și livezilor de pomi pe rod, care au t calamități totale.



procesului verbal de constatare, aprobat de către conducerea întreprinderii, se dispune ca suprafața să se cultive cu porumb.

Întreprinderea beneficiază de un împrumut pe termen scurt, pînă la acoperirea pagubei, de către Departamentul Agriculturii de Stat. Se acoperă - după aprobarea dării de seamă - pagube și se restituie împrumutul.

752.01	=	500	34.000	34.000
Pierderi din calamități naturale - Calamități din anul curent		Cheltuielile producției de bază		
340	=	800	34.000	34.000
Cont curent		Împrumuturi pe termen scurt		
340	=	701.02	34.000	34.000
Cont curent		Fondul mijloacelor circulante - Completarea mijloacelor circulante proprii		
800	=	340	34.000	34.000
Împrumuturi pe termen scurt		Cont curent		
701.02	=	752		
Fondul mijloacelor circulante		Pierderi din calamități		

În cazul calamităților în zootehnie, concomitent cu înregistrarea 752 = 500 se va înregistra și scoaterea animalelor, după împrejurare, cînd paguba s-a produs la animalele tinere și la îngrășat, inclusiv tineretul avicol, la preț intern de decontare:

540	=	211
Decontarea producției		Animale tinere și la îngrășat



iar în situația animalelor și păsărilor adulte de producție și reproducție, la prețul de înregistrare:

500	=	210
Cheltuielile producției de bază		Animale adulte de producție și reproducție

#### 5.9. Calculul costului efectiv

Calculul costului efectiv constă în folosirea de operații matematice, cu scopul de a găsi valoarea uneia sau a mai multor mărimi.

Este cunoscut că arta de a conduce - în mod competent și eficient constă în a folosi calculul economic. Numai el ne face să percepem valoarea activităților economice, ne orientează spre determinări de direcții, de sesizare a unui climat în care criteriile de eficiență economică să stea la baza acțiunii de producție.

Producția reclamă anumite consumațiuni de valori, care trebuie determinate, controlate, pentru ca acestea să se găsească într-un raport rațional cu prețurile de livrare a produselor. Cunoașterea costului efectiv al produselor, a raportului în care se găsește cu prețurile de livrare, va conduce la creșterea eforturilor angajaților și a conducerii pentru reducerea cheltuielilor de producție, la valorificarea pleneră a rezervelor interne, acționând concentric, spre reducerea pierderilor.

În cadrul unităților agricole intervine atât calculația de plan cât și calculul efectiv al costului de producție.

La baza calculației de plan stau fișele tehnologice, care se întocmesc pe culturi, categorii de animale, feluri de activități, în care se cuprinde necesarul de lucrări, exprimat în unități fizice și convenționale, precum și necesarul de forță de muncă și de materiale. Calculația de plan se face o dată cu întocmirea planului de producție, venituri și cheltuieli, fie al fermei sau al întreprinderii.



În agricultură intervin și calculațiile operative, care se întocmesc în cursul anului și au ca scop urmărirea folosirii mijloacelor de producție, în vederea luării de măsuri cu caracter corectiv. Ea are o deosebită importanță, mai ales în agricultură, unde se resimte încă pregnant influența factorilor aleatori<sup>1</sup>.

Calculul costului unitar efectiv are loc la sfârșitul anului prin folosirea uneia dintre metodele cunoscute și anume:

- 1 - Metoda calculului direct - calculația simplă;
- 2 - Metoda scăderii valorii produsului secundar la preț convențional din totalul cheltuielilor de producție, numită a valorii rămase<sup>2</sup>;
- 3 - Metoda calculului prin diviziune, cu ajutorul cifrelor de echivalență.

Înainte de a prezenta metodele de calcul al costului efectiv, considerăm necesar să vedem cum au fost și cum sunt încă rezolvate unele probleme, ca fixarea produsului care să constituie obiectul calculației, a evaluării producției secundare, metoda folosită și când trebuie să aibă loc calculul costului efectiv în întreprinderile agricole de stat.

Am considerat să arătăm aceste probleme, deoarece în literatura de specialitate s-au exprimat diferite opinii, desigur, toate motivate științific, aceasta deoarece au fost privite dintr-un anumit punct de vedere - operativitate și exactitate.

Unii<sup>3</sup> au susținut că costului efectiv în agricultură se poate calcula în cursul anului și anume:

- periodic (lunar sau trimestrial), pentru producția ritmică sau aproximativ ritmică, respectiv pentru sporul de creștere în greutate a animalelor tinere și la îngrășat;

- 1) Vezi, I. Agache, Cheltuielile de producție și calculul prețului de cost în C.A.P., Teza de doctorat, 1970.
- 2) R. Tâpală, V. Cărbunescu, S. Gherasimatos, Evidența contabilă în agricultură, E.D.P., București, 1965, pag. 122.  
Fl. Gileă, Organizarea și conducerea IAS, E.D.P., București, 1973, pag. 342 ș.a.
- 3) Florica Szabo și St. Gaciu, Propuneri privind calcularea prețului de cost în agricultură, Revista de Evidență contabilă, nr. 5, 1959.



- la sfârșitul trimestrului, când a avut loc recolta-  
rea, respectiv pentru producția cerealică și legumicolă sau  
la sfârșitul fiecărei recoltări - la culturile furajere.

Autorii semnalează existența unor greutăți în calcu-  
lul costului efectiv în timpul anului și anume, în repartiza-  
rea cheltuielilor indirecte, întrucât perioada de efectuare a  
cheltuielilor nu coincide cu perioada de producție.

În rezolvarea acestei greutăți, autorii au învederat  
repartizarea cheltuielilor indirecte în cursul anului pe ba-  
ză de coeficienți de plan, corecți la sfârșitul anului.

O altă propunere<sup>1</sup> este de a calcula costul efectiv în  
timpul anului și anume pe faze ale producției. Autorul pro-  
pune folosirea unor coeficienți pe faze ale ciclului de pro-  
ducție; de exemplu: pentru cultura porumb boabe:

- după însămânțare	28%
- după prașila I-a	46%
- după prașila a II-a	59%
- după prașila a II-a	71%
- după cules și înma- gazinare	100%

Metoda preconizată de către autor este echivocă, dato-  
rită producției planificate, care este ipotetică. Autorul re-  
cunoaște că acesta nu este un cost unitar: efectiv, ci orien-  
tativ.

Alții au propus<sup>2</sup> ca urmărirea costului efectiv să se  
facă în timpul anului, numai sub aspectul cheltuielilor direc-  
te, pentru producție, susținând că cheltuielile indirecte nu  
ar avea o pondere mare în agricultură. Dacă s-ar accepta aceas-  
tă metodologie, ar lipsi, costul efectiv de un element ce nu  
poate fi neglijat, chiar dacă în unele întreprinderi ar re-  
prezenta numai 7%.

În opoziție cu aceste opinii, noi susținem că costul  
efectiv să se calculeze numai la sfârșitul anului<sup>3</sup>. De altfel,

1) V. Proca, Considerațiuni asupra calculului prețului de cost în  
agricultură în cursul anului, Evidența contabilă nr. 3, 1960.

2) Ion Gheorghe, Propuneri cu privire la urmărirea și calcula-  
rea prețului de cost în agricultură, Evidența contabilă nr. 2, 1960.

3) I. Agache, cu privire la metodologia de calcul a prețului de  
cost în C.A.P., Evidența contabilă, nr. 2, 1968.



aceasta a mai fost opinat și de către alți autori<sup>1</sup>. Ne întemeiem această opinie și pe alte considerente:

- ca în sectorul vegetal, unde producția se cunoaște la recoltare reclamă încă cheltuieli de producție, cu îmbunătățirea calității producției, plus unele cheltuieli legate de administrația fermei și a întreprinderii;

- în sectorul zootehnic producția are caracter ritmic, însă cheltuielile de producție nu sînt constante. Astfel în trimestrul I și IV pentru obținerea producției se fac cheltuieli mai mari decît în celelalte trimestre, deoarece cheltuielile din timpul stabulației animalelor diferă de cele din timpul pășunatului. La unele categorii, cum ar fi păsări și ovine, costul efectiv al ouălelor și al produselor obținute de la oi, nu se poate calcula în perioada recoltării, întrucît acestea se obțin, de obicei, în perioada cînd volumul cheltuielilor este mai mic. Din aceste considerente este necesar ca costul efectiv al producției animale să se calculeze la sfîrșitul anului. Aceeași soluție este indicată, după părerea noastră și pentru producția industrială.

Obținerea de producții conexe ridică unele probleme în legătură cu stabilirea produsului, care să constituie obiectul calculației. Actuala metodologie consideră a se calcula costul unitar efectiv numai pentru produsul principal. Această metodă are avantajul că simplifică calculele economice, dar ele pot fi mult denaturate de evaluarea producției secundare. O supraevaluare a producției secundare conduce la un cost efectiv mai mic, iar subevaluarea la un cost efectiv mai mare.

Este foarte greu să se stabilească un anumit raport între "valoarea produsului principal care formează obiectul calculației și valoarea produseor secundare, care nu constituie obiectul calculației.

Cercetările științifice au indicat practici economice după metode de evaluare a producției secundare și anume:

---

1) C. Păun, cu privire la unele probleme pentru calcularea prețului de cost în agricultură, Evid. contabilă nr. 8, 1959 și C. Nestor și O. Popescu, Evidența contabilă nr. 6, 1960.



- în valori fixe, pentru fiecare produs<sup>1</sup>;
- în coeficienți de echivalență față de produsul secundar<sup>2</sup>.

În stabilirea evaluării producției secundare, inițial s-a avut în vedere asigurarea unui echilibru. Dar aceasta nu trebuie să ne conducă la absolutizare. Nu trebuie pornit de la ideea că produsele principale au o valoare deplină, iar cele secundare o valoare mai mică.

Noi, considerăm a se calcula costul efectiv pentru întreaga producție și anume în funcție de anumite baze de referință, ca: unități nutritive (U.N), substanță activă (S.A), proteină digestivă (P.G) preț de livrare etc.

În alegerea bazelor de referință, trebuie să se aibă în vedere:

- valoarea calitativă a fiecărui produs;
- venitul cheltuielilor de producție;
- valoarea de întreținere;
- costul efectiv al unor produse asemănătoare;
- prețurile producătorilor și de livrare.

De aici rezultă pregnant necesitatea folosirii metodei de calcul a costului efectiv prin diviziune, respectiv de individualizarea cheltuielilor de producție - pe produs - cu ajutorul cifrelor de echivalență.

Alegerea metodei de calcul - al costului efectiv este în funcție de caracterul comun sau eterogen al producției, precum și de tehnologia de producție.

În cazul unei producții omogene, cum este cazul culturilor de furaje, legume și zarzavaturi, pomi, viile pe rod etc, se poate folosi metoda calculului direct - calculația simplă:

- 1) Redăm prețurile unice convenționale, pentru producția secundară: - paie de grâu, secară, orez - 10 lei/t; paie de ovăz, orz, borceag trifoi - 100 lei/t; coceni porumb - 40 lei/t; ciocălăi porumb - 60 lei/t; vrejuri mazăre, fasole, soia etc - 100 lei/t; drojdie vin - 400 lei/t; tescovină - 200 lei/t; pulpe roșii - 200 lei/t; porumb siloz fără boabe - 120 lei/t; gunoi grajd ne-fermentat - 10 lei/t; etc.
  - 2) Vițel la naștere 5,7 l lapte, pentru 1 kg greutate vie; ovine: carne 1, lână 5, lapte 0,22; păsări: carne 1, ouă 0,80 etc.
- Vezi: V. Subbotin, Metodologia de calcul al prețului de cost al producției vegetale și animale, traducere, Probleme de prețuri și preț de cost, nr.1, 1967.



iar în situația unei producții eterogene se poate folosi, fie metoda scăderii produsului secundar la preț convențional, fie metoda prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență.

Tracerea la sisteme industriale de creștere a animalelor a făcut să se folosească metoda calculației pe faze. De exemplu: în creșterea porcilor, costul efectiv se calculează pe faze de reproducție, lactație, creștere și îngrășare.

Metoda calculului direct constă în raportarea totalului de cheltuieli de producție - directe și indirecte (Ch.d.+Ch.i) - la cantitatea de produse (Q).

$$P.C. = \frac{Ch.d. + Ch.i.}{Q}$$

Metoda scăderii valorii produsului secundar la preț convențional - constă în a calcula costul efectiv numai la produsul principal, iar celelalte produse sunt considerate secundare, "fără calculație", fiind evaluate în prețuri interne de decontare. Relația prin care se poate calcula costul efectiv este:

$$Ch. = \frac{\sum q \times p.u.c.}{Q}$$

în care:

Ch. = cheltuieli de producție;

q = cantitatea de produse secundare;

p.u.c. = prețul unitar convențional.

Această metodă prezintă avantajul că simplifică, în mare măsură, calculul costului efectiv efectiv, însă nu compensează dezavantajul estimării cu aproximație a produselor secundare. Evaluarea necorectă a producției secundare poate duce la scăderea puterii de informare a datelor contabilității.

Exprimarea reală a producției secundare constituie o cerință elementară a calculului costului efectiv (fig.46, 47 și 48).

Această cerință a exprimării reale a producției secundare, este rezolvată prin folosirea metodei de individualizare a cheltuielilor de producție cu ajutorul cifrelor de echivalență.



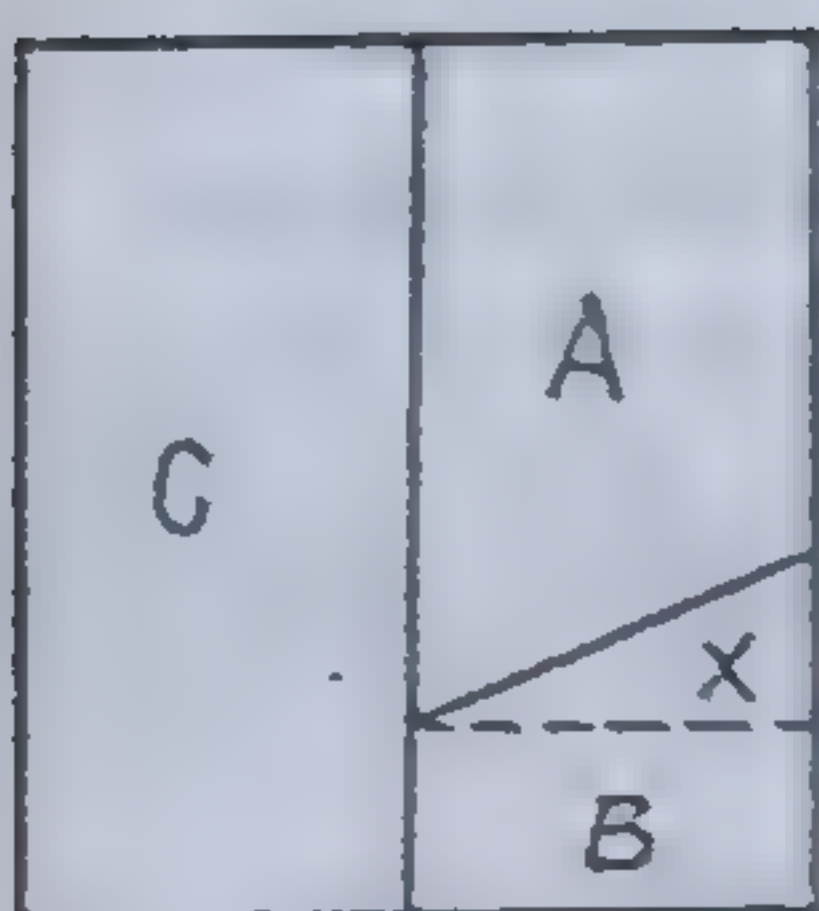


Fig. 46 Situația supra-evaluării producției secundare

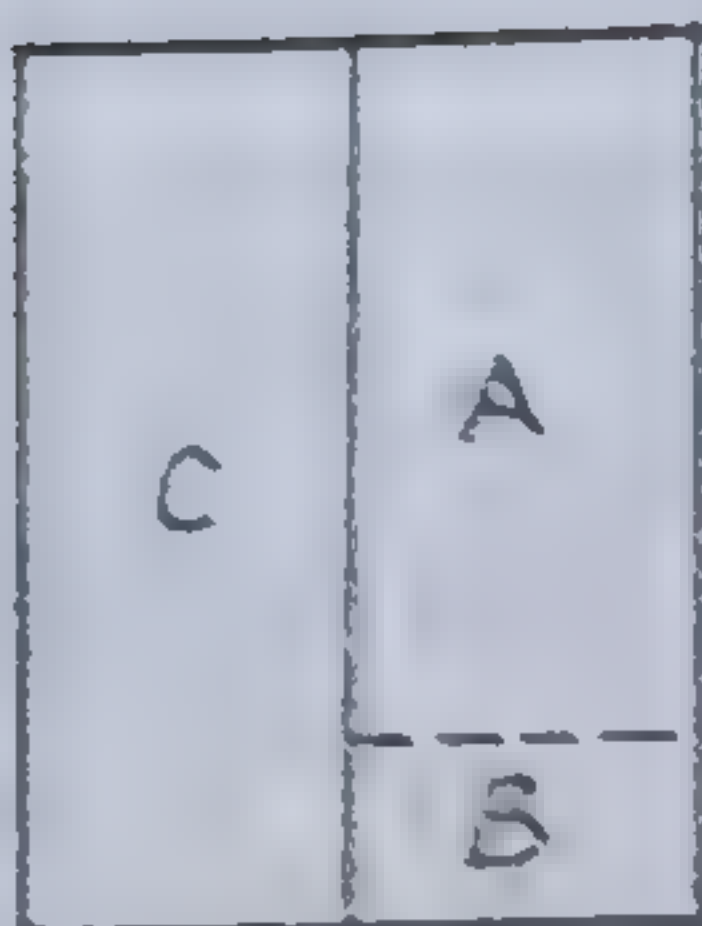


Fig. 47 Situația evaluării reale  $C=A+B$



Fig. 48 Situația sub-evaluării producției secundare

Legenda:

$B=C-(A-X)$        $A=\text{Cheltuielile produsului princ.}$        $B=C-(A+X)$   
 $A=C-(B-X)$        $B=\text{Cheltuielile produsului secund.}$        $A=C-(B-X)$   
 $C=(A+X)+(B+x)$        $C=\text{Cheltuielile totale de produc.}$        $C=(A+x)+(B-x)$   
 $X=\text{Mărirea}$

Metoda de calcul a costului efectiv prin individualizarea cheltuielilor de producție, cu ajutorul cifrelor de echivalență poate fi aplicată în toate rasele de producție agricolă

Cheltuielile de producție sînt individualizate în funcție de anumite caracteristici comune tuturor produselor, cum ar fi: U.N.; P.D.; S.A.; prețul de livrare. Nu se mai recurge împărțirea produselor în cele două categorii, și anume: în produse principale și secundare. Toate constituie obiecte de calculație.

Folosirea acestei metode de calcul, cere cunoașterea numărului de produse ( $n$ ) și a cantității de produse ( $Q$ ).

Fiecare produs are anumite caracteristici ( $C$ ), care pot fi: U.N; P.D; S.A; preț etc.

Metoda în sine constă dintr-o succesiune de calcule și anume:

a. Calculul coeficienților de echivalență, care se face în funcție de caracteristica unuia din cele " $n$ " produse și pe care o notăm ( $C_0$ ). În funcție de nivelul caracteristicii fiecărui produs ( $C_1, C_2 \dots C_n$ ), față de caracteristica produsului ales ca bază, se stabilesc coeficienți de echivalență



$(K_1, K_2 \dots K_n)$ . Deci:

$$K_1 = \frac{C_1}{C_0} \quad K_n = \frac{C_n}{C_0} \quad K_2 = \frac{C_2}{C_0}$$

b. Producția în unități echivalente (Q.p.e), care se stabilește ca produs între numărul de produse exprimate în unități fizice și coeficientul de echivalență (K). Deci:

$$\begin{aligned} Q.p.e_1 &= n_1 \times K_1 & Q.p.e_n &= n_n \times K_n \\ Q.p.e_2 &= n_2 \times K_2 \end{aligned}$$

c. Calculul costului efectiv echivalent (P.c.K), care se stabilește prin raportarea cheltuielilor totale de producție (Ch) la cantitatea de produse echivalente (Q.p.e)

$$P.C.K = \frac{Ch}{Q.p.e}$$

d. Costul efectiv efectiv (P.c.e) va corespunde cu prețul de cost echivalent (P.C.K) înmulțit cu cantitatea de producție echivalentă a fiecărui produs (K.p.e), raportată la cantitatea de produse (Q).

$$P.c.e_1 = \frac{P.C.K \times Q.p.e_1}{Q_1}$$

$$P.c.e_2 = \frac{P.C.K \times Q.p.e_2}{Q_2}$$

$$P.c.e_n = \frac{P.C.K \times Q.p.e_n}{Q_n}$$

In concluzie, metoda prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență cere alegerea unui etalon, care să reflecte caracteristicile calitative ale fiecărui produs. Aceasta înlătură neajunsurile unei evaluări eronate a producției secundare, dar devine tot atât de ineficace, în cazul alegerii unui etalon fără o bază științifică.



În agricultură își poate găsi aplicabilitate și metoda normativă (parametrică), cu toate că ea a fost concepută pentru industrie și în special industria constructoare de mașini.

Metoda normativă se caracterizează prin calcularea cu anticipație a cheltuielilor de producție pe bază de norme care se folosesc în elaborarea așa numitelor calculații normative. La baza lor stau și fișele tehnologice, care se întocmesc pe culturi, în vederea determinării necesarului de lucrări mecanice, materiale și forța de muncă etc.

Aplicarea acestei metode dă posibilitatea unui control operativ asupra întregului proces de producție. Conducerea fermelor are posibilitatea să cunoască abaterile, cauza acestora și să i-a măsuri corespunzătoare pentru prevenirea devierilor negative. Prin calculațiile normative se stabilesc limitele maxime pentru cheltuieli, care constituie un mijloc de exercitare a controlului preventiv.

Introducerea metodei normative nu impune o reorganizare radicală a contabilității cheltuielilor de producție și nici a evidenței operative la ferme.

În agricultură se folosesc normele și de asemenea, se cunoaște și costul lor. Normele de consum sînt mărimi determinate științific. O normă este o expresie cantitativă, iar exprimarea valorică a normei constituie costul.

Elementul care dă forță metodei normative este controlul prin leu asupra produsului tehnologic, care stă la baza aprecierii gradului de eficiență a acestei metode. Ea permite promovarea regulilor conducerii previzionale și facilitează aplicarea principiilor conducerii prin excepție. Putem afirma că introducerea metodei normative constituie primul pas spre conducerea prin conturi a activității economice.

Esența acestei metode constă în urmărirea abaterilor de la calculațiile preestimate și de a semnală distinct modificările de la norme, datorită faptului că în agricultură se resimte destul de puternic factorii aleatori. Ei se pot modifica datorită prezenței unor factori naturali neprevăzuți sau a intervenției unor înlocuitori impuși de condițiile concrete de administrație.



Esențial în folosirea metodelor normative în agricultură este să se pornească de la nivelul producției și a productivității muncii realizate în fiecare zonă ecologică, luarea în considerație a factorilor obiectivi și subiectivi ai etapei care se analizează, ponderându-se toate acestea cu nivelul tehnicii la care urmează a se ajunge producția.

Costul unitar efectiv se determină tot la sfârșitul anului acesta este impus de particularitățile producției agricole. Esența metodelor, așa cum am mai afirmat, este de a oferi cunoașterea abaterilor, modificările de norme de la cele stabilite prin calculațiile normative și din fișele tehnologice, precum și de a deschide posibilități pentru o analiză multilaterală și aprofundată a costului efectiv al producției.

Corespunzător celor afirmate, modelul sintetic al calculului costului unitar efectiv este dat de relația:

$$P.c.e = P.c.n + A.n. + M.n.$$

în care:

P.c.n. = costul normat

A.n. = abateri de la norme;

M.n. = modificări de la norme

În agricultură ca și în industrie, intervin cheltuieli de producție, care au loc la nivelul fermelor de producție și cheltuieli indirecte, care se repartizează fermelor lunar, în funcție de anumite date de referință, prin aplicarea unor cote procentuale ce au fost stabilite prin planul de venituri și cheltuieli.

Dacă la stabilirea cheltuielilor de producție directe s-a găsit o bază de calcul exactă, pentru cele indirecte, datorită complexității producției agricole, se comportă încă discuție, mai ales că în agricultură nu s-a luat încă inițiativa introducerii metodei normative.

Se pot determina cheltuielile indirecte prin sume fixe (plafonare), pe: ha, număr de pomi, cap de animal, tonă de materii prime prelucrate, valoarea producției etc., bineînțeles, ținând seama de caracteristicile fiecărei activități.



În literatura de specialitate s-a exprimat opinia, ca normativele pentru cheltuieli indirecte să se stabilească de regulă, cu ajutorul unor planuri lunare de cheltuieli elaborate pentru fiecare articol în parte<sup>1</sup>. Prof.C.Demetrescu exprimă ideea de a se calcula normative pentru cheltuielile indirecte pentru fiecare loc de muncă<sup>2</sup>.

Introducerea metodei normative, așa cum afirmă prof.D. Rusu, cere o anumită metodologie obligatorie, ca:

- calculul anticipat al cheltuielilor normative și al costului unitar normativ;
- organizarea evidenței abaterilor de la cheltuielile normative;
- organizarea evidenței modificărilor de norme;
- calculul costului unitar efectiv.

Calculul costului unitar normativ se bazează pe norme. Știința și practica au stabilit norme de cheltuieli ipotetice, ideale, medii, dar indiferent de felul lor, ele trebuie să fie reale. La stabilirea lor, este necesar să se țină seama de condițiile concrete de producție, fără a se neglija interesele generale ale economiei, ale societății. Neglijarea acestora poate aduce mari prejudicii. Se cere cunoașterea detaliată a modalităților tehnice, cu care fenomenul consum se manifestă înăuntrul procesului de producție agricolă. De exemplu: folosirea semănătorii S.P.C.6, destinată semănatului plantelor prășitoare consumă 11 kg porumb boabe la ha, ca urmare a semănatului de precizie, iar folosirea semănătorii 26PC2 consumă 18 kg.

În plus, semănătoarea SPC 6 are o viteză de lucru dublă.

Normele de îngrășămintă variază ca mărime în funcție de repararea forțelor productive pierdute ale solului, corespunzător cerințelor plantei, față de oferta pământului.

În mod analog, se procedează la stabilirea normelor de muncă sau a normelor de producție.

1) D. Rusu și colaboratorii, Contabilitatea industrială, E.D.P. București, 1971, pag.150.

2) Metoda normativă pentru evidența cheltuielilor de producție și calcularea prețului de cost, Evidența Contabilă, nr.5, 1965, p.24.



Organizarea evidenței abaterilor de la cheltuielile de producție normate se face cu ajutorul documentelor "Abaterile de la normele de consum" și "Abateri de la normele de muncă". Stabilirea abaterilor este o problemă dificilă, întrucât ea cere identificarea cauzelor ce le-au generat. Cunoașterea abaterilor are loc cu ocazia controlului preventiv. Condițiile ecologice fac necesară analiza consumațiilor de valori, chiar și în limita normelor, aceasta deoarece ele sînt susceptibile de revizuire, după cum adesea este cazul datorită încă a neverificării științifice și practice.

În general abaterile de la norme pot fi unele dependente sau independente de întreprindere.

Abaterile de la norme, care nu se datoresc efortului întreprinderii, provin din:

- modificarea prețurilor de achiziție a materialelor;
- modificarea tarifelor de transport și a serviciilor;
- modificarea retribuției muncii;
- modificarea normelor sau cotelor de amortizare etc.

Unele abateri de la norme pot fi și consecința unor derogări. Ele intervin ca o consecință firească a rezolvării unor probleme declarate de obținerea unui anumit nivel de producție, cum ar fi, în cazul ivirii unui an secetos.

Abaterile de la cheltuielile de producție indirecte se stabilesc în funcție de metoda folosită în normarea lor.

Ca metodologie se poate folosi una din cele care și-au găsit aplicabilitate, cum ar fi:

- Metoda documentației speciale;
- Metoda de actualizare a planului de cheltuieli prin așa numitul "plan flexibil" sau "plan flexibil în trepte", adică în funcție de anumite nivele de producție.

O problemă legată de organizarea evidenței abaterilor constă în urmărirea lor pe produs și pe articole de calculație. Organizarea eventuală a abaterilor în mod global, pe ferme sau pe întreprindere, nu prezintă importanță.

Pentru dezvoltarea sistematică a contabilității analitice a cheltuielilor de producție normate se pot folosi una din cele



trei variante și anume:

- plan unic;
- plan parțial;
- două planuri distincte.

Varianta plan unic constă în înregistrarea, în fișele de cont a fiecărui cultur, pe debit a cheltuielilor efective, iar pe credit a cheltuielilor normate sau parametrice a produselor recepționate, plus cele normate aferente producției neterminate.

Această variantă este foarte simplă și nu permite cunoașterea abaterilor decât la sfârșitul anului sau la recoltare.

A doua variantă "plan parțial" constă în deschiderea a două fișe de cont, una pentru contul "Cheltuielile producției de bază" și a doua pentru "Abateri de la cheltuielile de producție de bază".

Această metodă satisface cerințele urmăririi și analizei abaterilor, precum și a celei de control a cheltuielilor de producție.

Cea de a treia variantă "două planuri distincte", constă în deschiderea unei singure fișe de cont pe fiecare produs, în care se deschid două coloane: în "debit" se va înregistra în prima coloană cheltuielile normate și în a doua cheltuielile efective; iar în "credit", în prima coloană se va înregistra valoarea produsului la costul unitar normat și în a doua coloană, la costul unitar efectiv.

Cea mai avantajoasă variantă este aceea "Plan parțial", care se prezintă astfel:

D. Cheltuielile producției de bază, normate		C
1. Producția neterminată la costul unitar normat, lei...1...		1. Producția principală la costul unitar normat, lei.....
2. Cheltuielile de producție normate lei.....		2. Producția secundară la costul unitar normat, lei.....
		3. Producția neterminată la costul unitar normat, lei.....
		4. Pierderi din calamități la costul unitar normat lei.....
		5. Abateri de la norme lei.....
Total cheltuieli normate		Total cheltuieli efective



Abateri de la cheltuielile normate	C
1. $\pm$ Abateri de la normele materiale 2. $\pm$ Abateri de la normele de retribuire. 3. $\pm$ Abateri de la norme servicii prestate de terți. 4. $\pm$ Abateri de la norme de amortizare. 5. $\pm$ Abateri de la norme. Alte cheltuieli directe. 6. $\pm$ Abateri de la cheltuielile A.D.T. 7. $\pm$ Abateri de la cheltuieli sector economic.	

O altă categorie de lucrări specifică metodei normative, o constituie evidența modificărilor.

Modificările de norme intervin ca urmare a schimbării tehnologiei de producție și a îmbunătățirii folosirii mijloacelor de producție. Ele caracterizează cheltuielile normate luate ca bază de comparare. Evidența lor se asigură prin "Fișa de modificare a normei". Metoda normativă așa cum a fost ea concepută, are încă multe aproximări și convenționalisme. Este insuficient de flexibilă. Ea urmărește portofoliul informațiilor, fapt ce o face operativă. Impune un volum mare de muncă și credem că aceasta a făcut, cu toate recomandările, să nu fie generalizate în întreprinderi. Cert este că ea are și avantaje pe care le-am enunțat mai înainte.

Cercetări se fac cu privire la stabilirea costurilor standard<sup>1</sup>. Prin această metodă se stabilesc cu anticipație cheltuielile de producție, ținând seama de condițiile impuse de procesul de producție, respectiv de factorii pedoclimatici al zonelor denumite standarde, iar pentru cheltuielile indirecte se stabilesc "bugete de cheltuieli", care servesc ca etaloane de măsură sau de comparație cu cheltuielile de producție efective.

Introducerea metodei costurilor standard pe zone pedoclimatice este justificată, datorită faptului că Legea nr.19/1971,



art.36 prevede și posibilitatea de a se folosi și, prețuri diferențiate de zone.

Determinarea costurilor standard pe zone pedoclimatice necesită următoarele lucrări:

- stabilirea corectă a zonelor pedoclimatice, pornindu-se de la zonarea producției;
- alegerea produselor agricole la care să se stabilească costurile standard pe zone pedoclimatice, ținându-se seama de asigurarea unei repartizări optime a producției agricole pe teritoriul țării;
- repartizarea teritorială optimă a producției agricole, care să conducă la obținerea unor cantități maxime de producție, cu minimum de cheltuieli;

- stabilirea costurilor standard pe zone pedoclimatice.

Legat de introducerea metodei costurilor standard, apreciem că operațiunea cea mai dificilă este aceea de repartizare rațională, optimă, a producției agricole pe teritoriul țării. În acest scop, este necesar să se construiască macromodelul repartizării optime a produselor și care să satisfacă cele două cerințe de bază și anume:

- a) obținerea producțiilor în cantități și sortimentele necesare societății;
- b) realizarea unui volum minim de cheltuieli, pe ansamblul agriculturii.

Autorii<sup>1</sup> învederează următoarele elemente necesare pentru întocmirea macromodelului repartizării optime a producției agricole:

- produsele și cantitățile necesare (nevoia socială);
- zonele și suprafețele posibile de cultivat;
- producțiile medii pe zone pedoclimatice;
- costul efectiv al produselor pe zone pedoclimatice.

Standardele de cheltuieli se calculează pe feluri de cheltuieli, pe lucrări și produse.

Obiectivul principal al metodei costurilor standard este evidențierea distinctă a abaterilor, în mod operativ, pe feluri de abateri și pe responsabilități.

<sup>1</sup>Traian Lazăr ș.a. op.cit., pag.160.



Analiza abaterilor se va face ținând seama de "principiul excepțiilor". Se vor separa abaterile pozitive de cele negative și în atenția factorilor de decizie vor sta numai acele costuri efective care depășesc costurile standard, adică numai acelea care fac excepție de la standard. Această metodologie are o serie de avantaje și anume: asigură o informare selectivă și intervenția rapidă a conducerii în înlăturarea abaterilor, care - sintoptic - o prezentăm în fig.49.

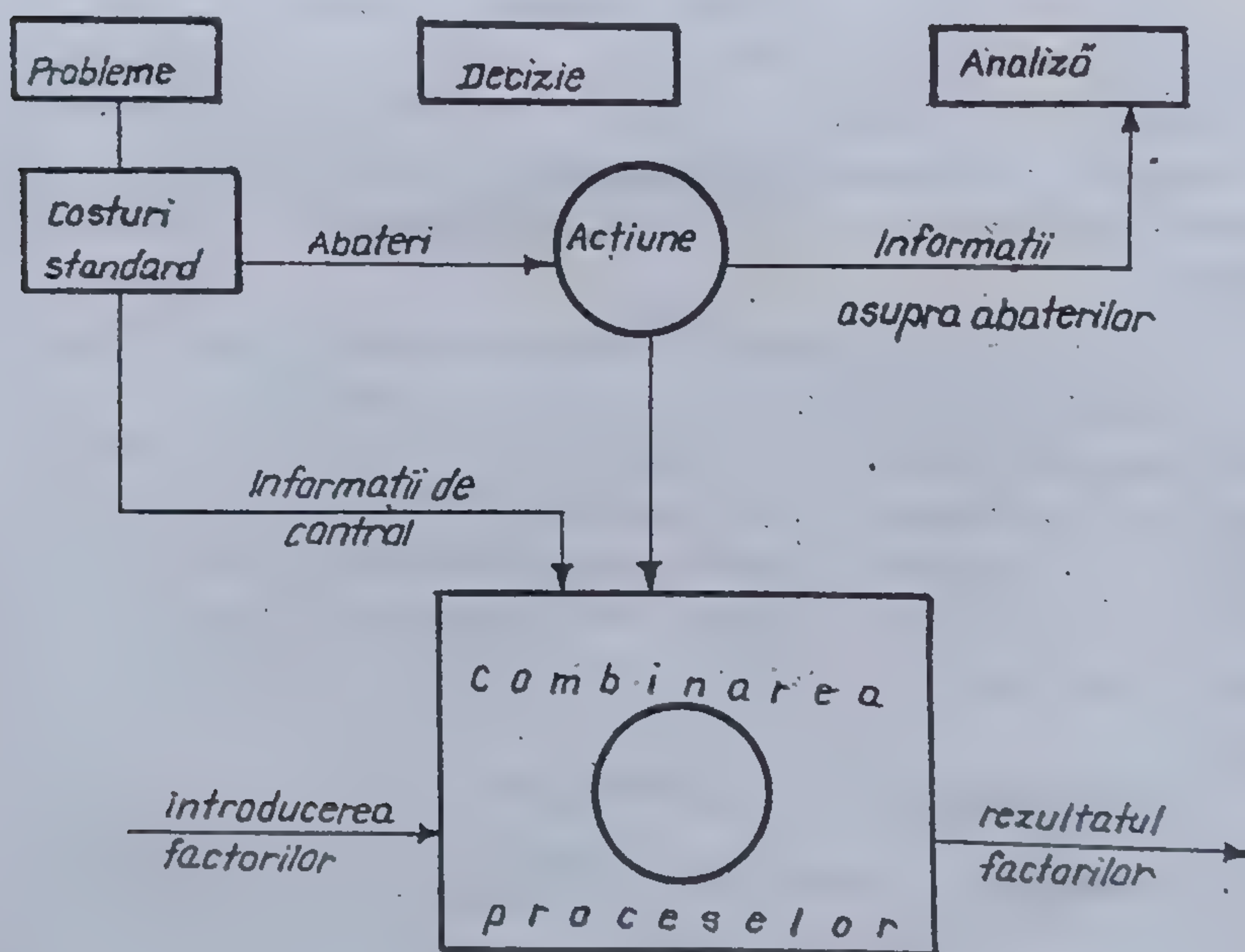


Fig.49 Controlul abaterilor față de costul standard după principiul excepțiilor

Metoda în sine constă în stabilirea de "standarde" pentru costurile de producție directe, care au loc la nivelul fermelor și de "bugete de costuri" pentru consumațiunile de valori, care înbracă caracter indirect.

Caracteristica principală a metodei standard-cost este că standardele de costuri nu sînt numai anticalculate, ci costuri



reale de producție. Prin compararea costurilor efective cu cele standard se stabilesc abaterile.

Esenta metodei standard cost constă:

$$P.c.e. = P.c.s.$$

$$A.s. = C.e.p. - P.c.s.$$

Abaterile pot rezulta din depășirea costului efectiv standard (P.c.s.) atunci când costurile efective de producție (c.e.p.) > P.c.s. sau din situarea costurilor efective sub costul standard, atunci când C.e.p. < P.c.s. Rezultă deci că abaterea de la standard (A.S) este dată de relația:

$$P.c.e. = P.c.s. \pm A.S.$$

În condițiile aplicării metodei standard cost se vor calcula standarde pentru materiale, retribuție și pentru cheltuielile de regie. Standardele pentru cheltuielile de regie se stabilesc cu ajutorul "bugetelor de cheltuieli" care se întocmesc pentru fiecare fermă sau sector de servire, pentru cheltuielile de desfacere.

Ceea ce este esențial, metoda standard cost, prin împărțirea costurilor de producție, în fixe și variabile, oferă o bază reală de calculare a punctului critic al fiecărei subunități, adică când nu realizează nici beneficii și nici pierderi. Exemplificăm: Să acceptăm, ipotetic, că volumul producției predate este de 20.000.000 lei a costurilor de producție 15.000.000 lei, din care 12.000.000 lei costuri variabile și 3.000.000 lei costuri fixe.

Inseamnă că în fiecare 100 lei venit total:

$$\text{costuri variabile reprezintă: } \frac{12.000.000 \times 100}{20.000.000} = 60 \text{ lei}$$

$$\text{costuri fixe: } \frac{3.000.000 \times 100}{20.000.000} = 15 \text{ lei}$$

$$\text{iar acumulările: } \frac{5.000.000 \times 100}{20.000.000} = 25 \text{ lei}$$

$$\text{Punctul limită al rentabilității: } \frac{C.f.}{C.v+a} = \frac{3.000.000 \times 100}{40} = 75000000 \text{ lei.}$$



Pentru veniturile pînă la 7.500.000 lei firma nu realizează nici beneficii și nici pierderi, după cum rezultă din calculul de mai jos:

Venituri totale	7.500.000 lei
Costuri variabile $\frac{7.500.000 \times 60}{100} =$	4.500.000 lei
Costuri fixe	3.000.000 lei
Beneficiu (pierdere)	

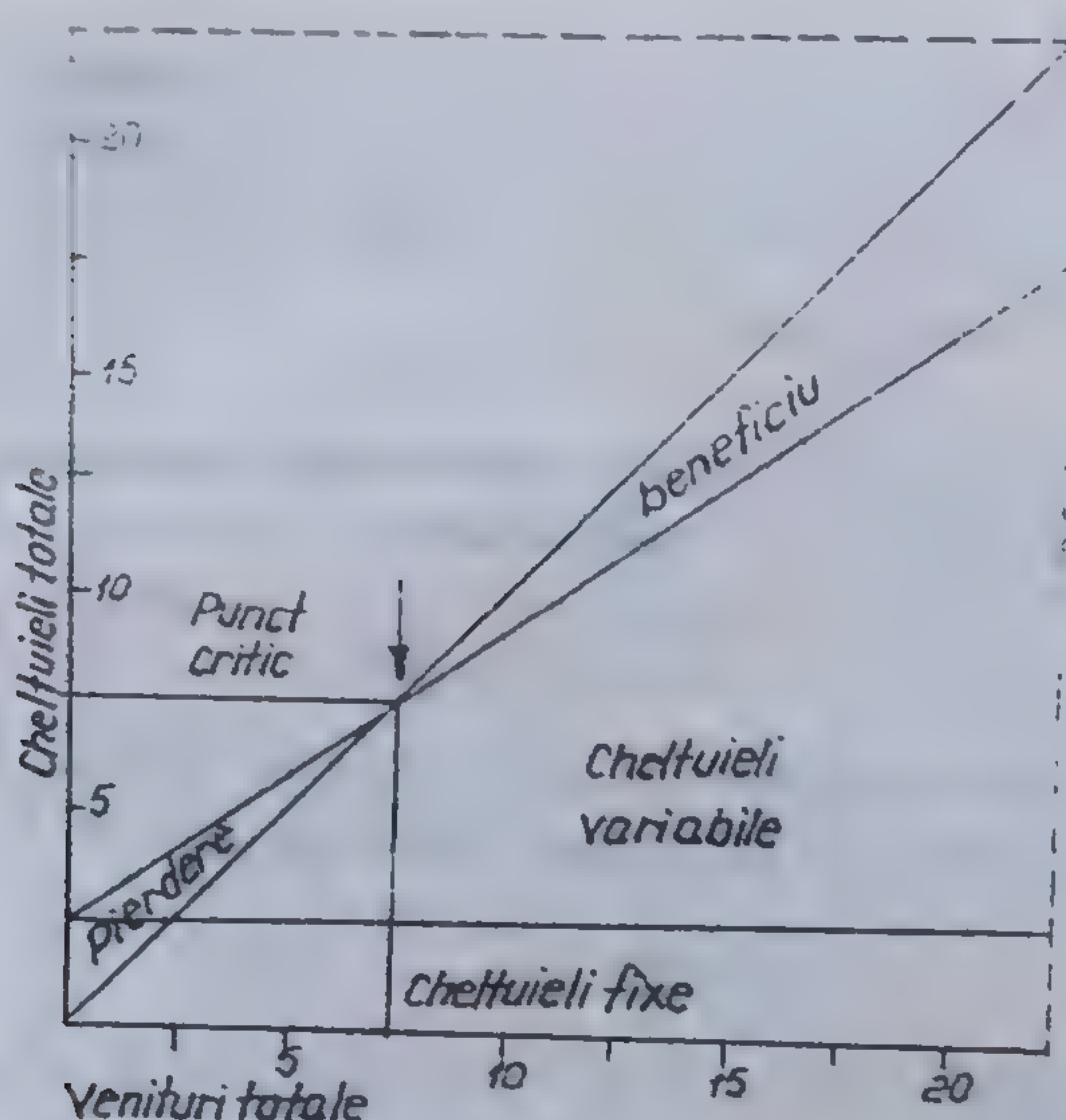


Fig. 50

Sinteza matematică a esenței metodei standard cost se poate prezenta astfel:<sup>1</sup>

1. Stabilirea pe fiecare fel de cost standarde pentru materiale retribuție și cheltuieli de regie;

- costul standard de materiale (km) se determină ca produs între normele de consum (C.S.) ale tuturor genurilor de materiale (j) cuprinse în devizul de producție și standardele de preț ale fiecărui material (p.a), deci:

<sup>1</sup> Vezi D. Fusu, Contabilitate generală, E.D.P., 1972, pag. 203-206.



$$\sum_{j=1}^n c_{s.j} \cdot p_{s.j}$$

- costul standard pentru fiecare retribuție (Kr) se stabilește ca produs între normele de timp (n.i) și tarifele standard aferente normei (t.s.i), deci:

$$K_r = \sum_{i=1}^n n.i \times t.s.i$$

- costul standard al cheltuielilor de regie (Ksr) se fixează cu ajutorul bugetului în funcție de cantitatea standard prevăzută a se obține (Qs) și suma fixă standard

$$K.s.r. = Q.s. \times s.f.s.$$

2. Costul unitar standard (P.c.s) se stabilește prin însumarea fiecărui fel de cheltuieli

$$P.c.s. = K_m + K_s + K_{sr}$$

3. Bugetul cheltuielilor la nivelul fermei sau întreprinderii (B) se obține ca un produs între p.c.s. și Q.s.

$$B = P.c.s. \times Q.s.$$

4. Determinarea și analiza abaterilor se face pe fiecare element de cost.

- Abaterile de la costurile standard de materiale sînt de două feluri: 1.abateri de cantitate sau din consum ( $\Delta c$ ); 2.abateri din diferențe de preț ( $\Delta p$ ).

$$\left. \begin{aligned} \Delta c &= \left[ \sum_{j=1}^n (c.o.j - c.s.j) \right] Q_o \\ \Delta p &= \left[ \sum_{j=1}^n (p.o.j - P.s.j) \right] Q_o \end{aligned} \right\} \begin{aligned} Q_o &= \text{cantitatea efectiv realizată} \\ C.o. &= \text{consum specific aferent fiecărui din cele j materiale consumate.} \\ p.o.j &= \text{preț unitar efectiv al fiecărui gen de materiale consumat} \end{aligned}$$

- abateri de la costurile standard a retribuției, care și ele sînt de două feluri: 1.abateri de eficiență la manoperă



( $\Delta o$ ); 2.abateri din variația tarifului de plată ( $\Delta t$ ).

$$\left. \begin{aligned} \Delta o &= \left[ \sum_{i=1} (ne_i - ns_i) ts_i \right] \times Q_e \\ \Delta t &= \left[ \sum_{i=1} (te_i - ts_i) o e i \right] Q_e \end{aligned} \right\} \begin{aligned} ne_i &= \text{norme de timp efectiv} \\ te_i &= \text{tariful unitar efectiv} \end{aligned}$$

- abaterile de la costurile de regie ( $\Delta r$ ) se obțin:

$$\Delta r = (Q_e - Q_{es}) \times p.c.s.$$

5. Stabilirea situației de venituri și cheltuieli cuprinde următoarele calcule:

- încasări de vânzări  $Q_e \times P_v$
- costul standard a producției vândute  $Q_e \times P_{cs}$
- Beneficiul brut probabil ( $B_p$ ) =  $Q_e - P_v - Q_e$  sau  $Q_e - (P_v - P_{cs})$
- Beneficiul brut efectiv ( $B_e$ ) =  $B_p \pm \Delta cs$
- Beneficiul net ( $B_n$ ) =  $B_p$  - cheltuieli desfacere, de unde
  - $Q_e$  = cantitatea efectiv vândută
  - $B_p$  = beneficiul brut probabil
  - $B_e$  = beneficiul brut efectiv
  - $B_n$  = beneficiul net
  - $P_{cs}$  = costul standard
  - $P_v$  = preț de vânzare

Metodele parametrice deschid largi perspective mecanizării și automatizării contabilității costurilor de producție. Pe baza calculațiilor prestabilite se deschid fișiere pentru memorizarea fiecărui articol de calculație și pe faze de producție.

Fișierele pot fi constituite pe cartele perforate sau pe benzi perforate, benzi magnetice sau pe discuri. Fiind vorba de concretizarea de fișiere, apucăm a se crea unul complet pe discuri magnetice, a cărui elaborare se desfășoară conform schemei 1 care este compus din două fișiere neconvenționale.







Din schemă se observă cele două fișiere secvențiale; unul al produselor pe culturi, categorii și specii de animale, unul al costurilor de producție în care se introduc cheltuielile standard sau normative pe fiecare produs și în cadrul lui pe fiecare articol de calculație.

În cazul modificării parametrilor care au stat la baza elaborării normativelor sau standardelor unitare se înlocuiește nivelul vechi cu nivelul nou al costurilor de producție, astfel că reactualizarea fișierului se realizează cu destulă ușurință.

În acest scop se întocmesc fișiere de cheltuieli standard (normativ) care se țin la zi, peste care se introduc parametrii de variabilitate, respectiv a producției efective obținute pentru fiecare cultură, categorie și specie de animale. Se pretează foarte bine pentru producția animală în care zilnic, periodic trebuie să se urmărească în ce raport se găsesc costurile de producție cu prețul producătorilor sau de achiziție și contractare. Introducerea parametrilor de variabilitate în calculator se face cu ajutorul unui pachet de cartele perforate în cadrul celor două fișiere secvenționale. Calculele pot căpăta următoarea schemă logică:



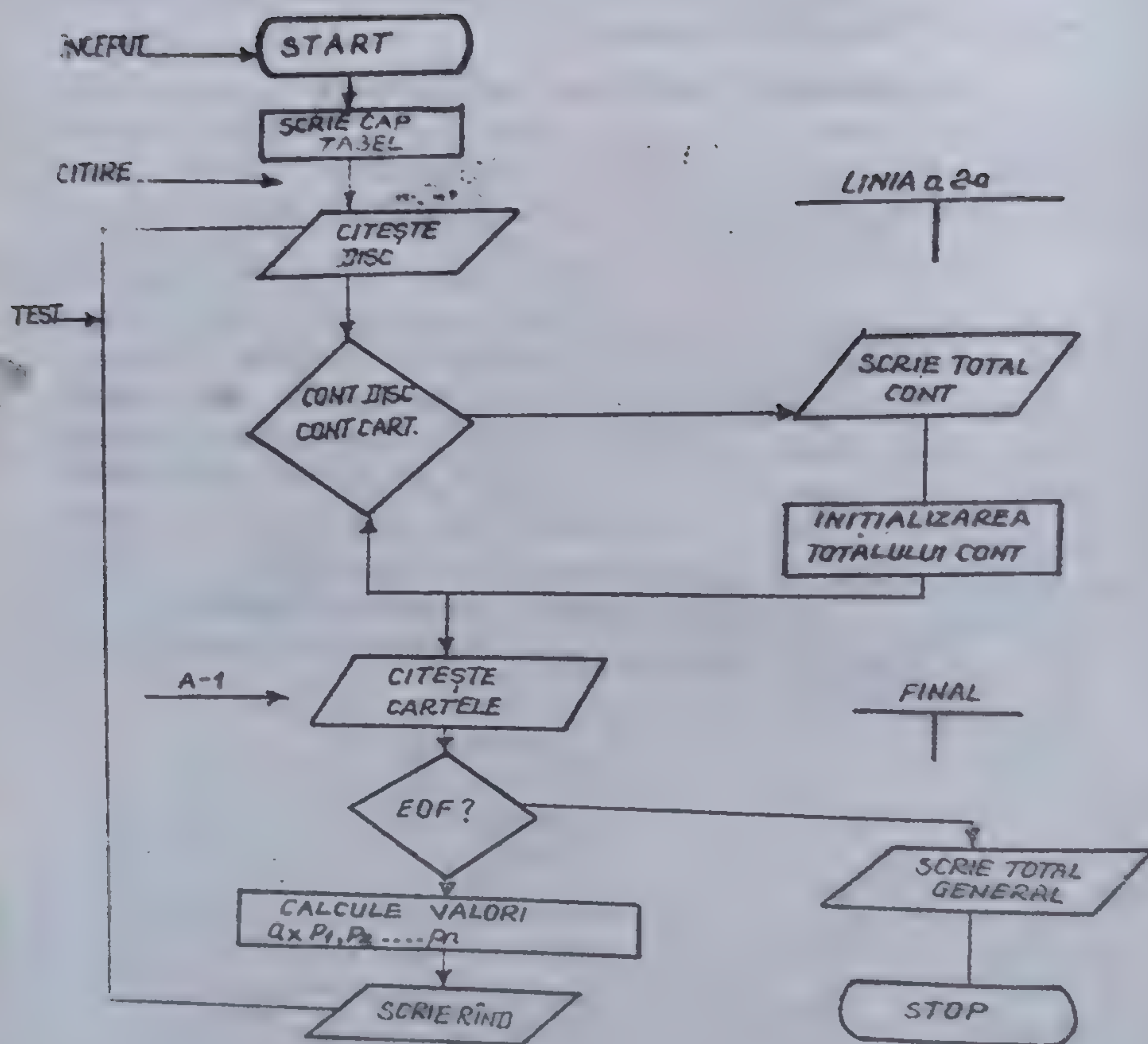


Fig 52 Schema logică a recalculării costurilor standard în funcție de producția efectivă, varianta 1.



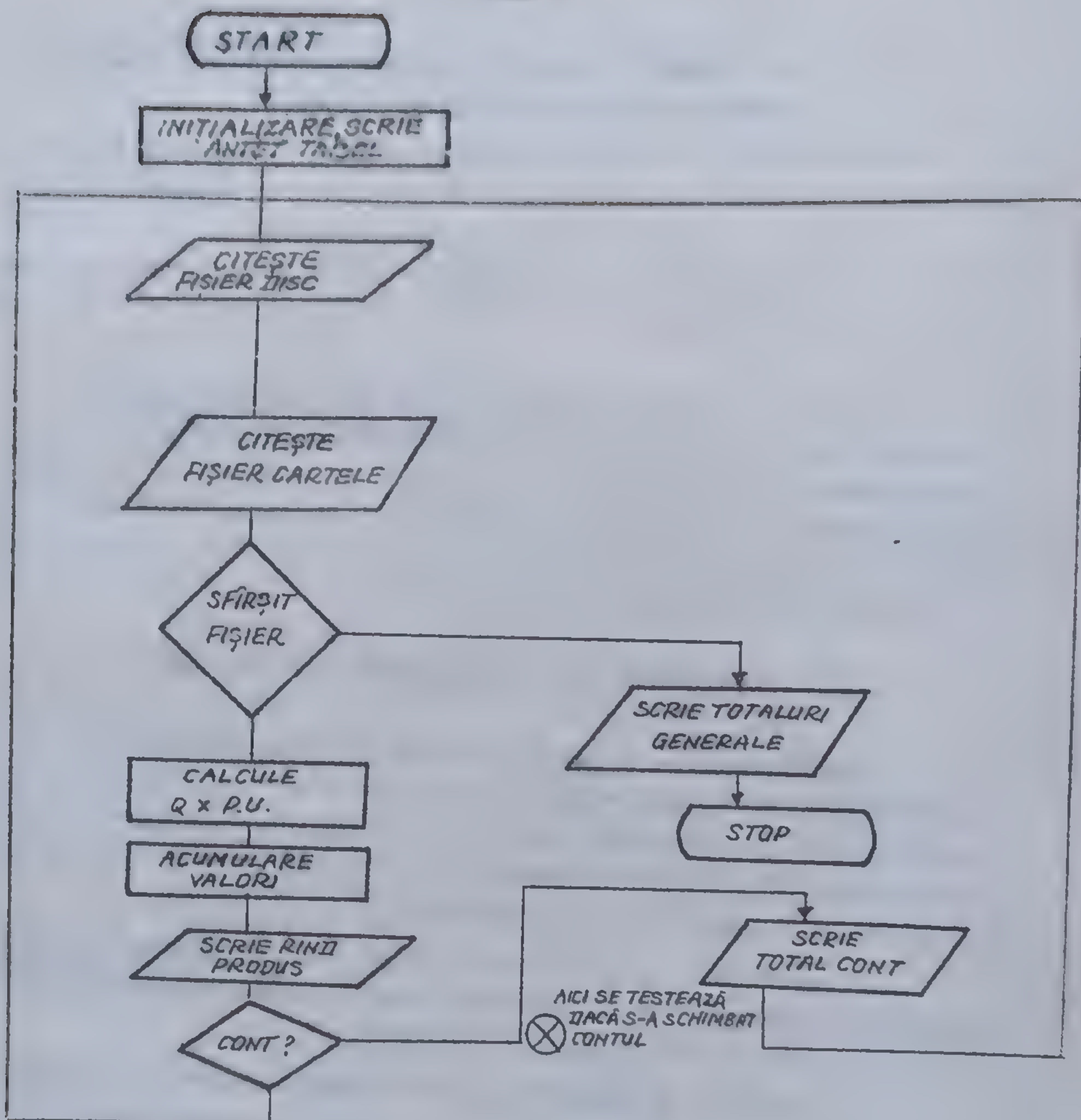


Fig.53 Schema logică a recalculării costurilor de producție standard (varianta 2)

Rezultatele vor fi redacte de imprimantă într-o tabulogramă în care vom găsi toate datele necesare în legătură cu cheltuielile standard (normate) aferente producției efective.



5.10. Aplicații privind calculul costului efectiv în întreprinderile agricole de stat

Metodele de calcul al costului efectiv unitar sînt în funcție de caracterul producției. El are loc la nivelul fermelor, folosind în acest scop datele din registrul jurnal partida "Recapitulăția cheltuielilor realizate și calculul costului efectiv" - recapitulăția anuală. Metodele de calculație sînt corespunzătoare.

Pentru produsele obținute de la culturile cerealiere se folosește metoda scăderii valorii produsului secundar, la preț convențional, din totalul cheltuielilor de producție. Exemplu: cheltuielile de producție înregistrate la cultura "Porumb boabe" este de 128.400 lei. Se obține - în urma recoltării - cantitatea de 160 tone porumb și 150 tone coceni<sup>1</sup>.

$$P.c. = \frac{Ch. - p.s.}{Q} = \frac{128.400 - (150 \times 40)}{160} = 765 \text{ lei/to}$$

Pentru cultura fînețe și pășuni se folosește metoda de individualizare a cheltuielilor de producție, cu ajutorul coeficienților de echivalență, stabiliți pe cale de observare standard. În general, ei oglindesc caracteristicile fiecărui produs și pot varia de la o zonă la alta ecologică.

Exemplu: La ferma "X" s-au făcut cheltuieli de producție la cultura "Fînețe" de 17.400 lei. S-a recoltat 40.000 kg masă verde, 20.000 kg fîn și 500 kg semințe.

Ca rezultat al observării s-a stabilit următorii coeficienți:

1 kg fîn = 5 kg masă verde;  
1 kg semințe = 10 kg masă verde;

a) Calculul coeficienților de echivalență:

- pentru masă verde	1
- pentru fîn 5/1	5
- pentru semințe 10/1	10

1) 1 tonă de coceni este evaluată la 40 lei



- 208 -

$$\begin{aligned} \text{b) } Q.P.e &= 40.000 \times 1 = 40.000 \text{ kg} \\ &20.000 \times 3 = 100.000 \text{ kg} \\ &500 \times 10 = 5.000 \text{ kg} \\ \text{Total} &145.000 \text{ kg} \end{aligned}$$

$$\text{c) } P.C.K. = \frac{Ch.p.}{Q.p.e} = \frac{17.400}{145.000} = 0,12 \text{ lei/kg}$$

d) Costul unitar efectiv:

$$\begin{aligned} - \text{ masă verde } & \frac{0,12 \times 40.000}{40.000} = 0,12 \text{ lei/kg} \\ - \text{ fân } & \frac{0,12 \times 100.000}{20.000} = 0,60 \text{ lei/kg} \\ - \text{ semințe } & \frac{0,12 \times 5.000}{500} = 1,20 \text{ lei/kg} \end{aligned}$$

Pentru cultura "sfeclă furajeră", calculul prețului de cost se face în funcție de unitățile nutritive (U.N.).

Exemplu: În cadrul fermei "X" s-au cultivat 10 ha cu sfeclă furajeră. Cheltuielile de producție au însumat 83.600 lei. În urma recoltării s-au obținut 200.000 kg sfeclă și 30.000 kg frunze sfeclă. U.N. pentru sfeclă 14 și pentru frunze 8.

a) Coeficienții de echivalență:

$$\begin{aligned} - \text{ frunze } &= 1 \\ - \text{ sfeclă } &14/8 = 1,75 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{b) } Q.p.e. &= 30.000 \times 1 = 30.000 \text{ kg} \\ &200.000 \times 1,75 = 350.000 \text{ kg} \\ \text{Total} &380.000 \text{ kg} \end{aligned}$$

$$\text{c) } P.C.K. = \frac{83.600}{380.000} = 0,22 \text{ lei/kg}$$

d) Costul unitar efectiv:

$$\begin{aligned} - \text{ sfeclă } & \frac{0,22 \times 350.000}{200.000} = 3,85 \text{ lei/kg} \\ - \text{ frunze } & \frac{0,22 \times 30.000}{30.000} = 0,22 \text{ lei/kg} \end{aligned}$$



Pentru cultura "legume si zarzavaturi" prețul de cost se calculează astfel: pentru cele cultivate în câmp deschis, se folosește metoda scăderii valorii producției secundare - la preț convențional iar pentru cele cultivate în sere, se folosește metoda coeficienților de echivalență, pentru individualizarea cheltuielilor de producție, folosind ca bază  $m^2$  sau rame convenționale, în funcție de durata de vegetație a fiecărei culturi.

Exemplu: În sere fermei "X" s-au cultivat 100 m.p. roșii și 20 m.p. castraveți. Perioada de vegetație pentru roșii 80 zile și pentru castraveți 60 zile. Producția obținută 10.000 kg roșii și 800 kg castraveți. Cheltuielile de producție ale serei au fost de 18.400 lei.

a) calculul suprafeței convenționale cultivate:

- roșii	100 m.p. x 80 zile	=	8.000 m.p.
- castraveți	20 m.p. x 60 zile	=	<u>1.200 m.p.</u>
	Total		9.200 m.p.

b) cheltuielile de producție pe o zi convențională:

$$\frac{18.400}{9.200} = 2 \text{ lei/m.p.}$$

c) Individualizarea cheltuielilor de producție, pe produs:

- roșii	2 x 8.000	=	16.000 lei
- castraveți	2 x 1.200	=	<u>2.400 lei</u>
	Total		18.400 lei

d) Costul unitar efectiv:

- roșii	$\frac{16.000}{10.000}$	=	1,60 lei/kg
- castraveți	$\frac{2.400}{800}$	=	3,00 lei/kg

Pentru pomicultură, costul unitar se calculează, fie prin metoda scăderii valorii produselor secundare - la preț convențional - prin metoda cifrelor de echivalență, în funcție de prețul de livrare stabilit pentru fiecare sortiment.



Prof. Philie Mainé semnalează variația cheltuielilor de producție, precum și cel al randamentului - care diferă în perioade lor de exploatare. El demonstrează - în mod practic - că aceste aspecte dau un mare grad de incertitudine.

Metoda de calcul al costului efectiv, pe fiecare sortiment de mere, în funcție de prețul de livrare, este echivocă, datorită faptului că prețul este o categorie economică care prezintă relațiile statornicite între întreprindere și organizațiile economice, între stat și populație, cu privire la exprimarea în bani a valorii mărfurilor. Din acest motiv opinăm ca costul efectiv să se calculeze în funcție de veniturile obținute pentru fiecare calitate, după relația:

$$P.c.cl. = \frac{V_c \times C}{Q.cl.}$$

în care:

P.c.cl. costul efectiv pe calitate;

V<sub>c</sub> = venitul obținut pe calitate;

C = venitul total;

V = cheltuielile totale de producție;

Q.cl. = cantitatea pe calități,

Dar, în pomicultură, în afară de merele "Stas", se obțin și mere în afara stasului; precum și fructe căzute pînă la coacerea definitivă.

În aceste condiții, apreciem ca oportun să se țină seama și de aceste produse, care se valorifică sub diferite forme. Înregistrarea acestor produse să se facă numai la prețul posibil de valorificare. Deci, în aceste condiții, relația va fi cea menționată mai înainte, corectată cu valoarea produselor recuperate:

$$P.c.cl. = \frac{V_c - C}{Q.cl.} - Q \times p$$

în care:

Q = cantitatea de produse recuperate;

P = prețul probabil de valorificare



În zootehnie, costul unitar efectiv se calculează numai asupra produsului principal, care sînt următoarele:

- lapte pentru tauri și vaci pentru lapte;
- viței înțărcați pentru tauri și vaci pentru carne;
- pui înțărcați pentru vieri și scroafe;
- lînă pentru berbeci și oi fătătoare;
- ouă pentru păsări
- miere pentru albine
- mînji pentru armăsari și iepe din herghelii;
- doze pentru stații montă tauri și berbeci;
- spor creștere în greutate pentru tineret indiferent speciei.

Restul produselor obținute nu constituie obiectul calculației și ca urmare ele sînt evaluate la prețuri convenționale.

Este adevărat că actuala metodologie are avantajul că simplifică și reduce mult calculele economice, dar nu exprimă într-o măsură exactă sau cît mai aproape de realitate consumul de muncă materializată.

În mod deosebit, ne vom ocupa de calculul costului efectiv la bovine, ovine, porcine și păsări.

Bovinele - după caracterul producției - se împart în:

- rase specializate pentru producția de lapte;
- rase specializate pentru producția de carne;
- rase mixte.

Exemplu: În ferma "X", cu bovinele pentru lapte s-au făcut cheltuieli de producție 1.522.500 lei. Producția obținută 1.000.000 litri lapte, 250 viței, gunoi grajd 500 tone. Potrivit actualei metodologii 1 kg carne viței este egală cu 5,7 litri lapte și vițelul se consideră înțărcat la 35 kg.

$$P.o. = \frac{C - (Q_1 \times V_1 + Q_2 \times V_2 + \dots + Q_n \times V_n)}{Q}$$

$$\frac{1.522.500 - (250 \times 35 \times 5,7 \times 2 + 500 \times 10)}{1.000.000} = 1,50 \text{ lei/litru}$$

În literatura de specialitate s-a exprimat opinia<sup>1</sup> ca valoarea vițelului să corespundă cu 100 litri lapte. Folosind datele V. Topor, Întreprinderea agricolă de stat, Ed. Agrosilvică, București, 1966, pag. 362.



tele de mai sus, rezultă:

$$\text{P.o. lapte} = \frac{1.552.500 - 500 \times 10}{1.000.000 + (250 \times 100)} = 1,48 \text{ lei/l}$$

$$\text{P.o. vițel} = 1,48 \times 100 = 148 \text{ lei/bucata}$$

Datele sînt ipotetice

Legat de metodologia de calcul al costului efectiv la ovine ținem să arătăm că se folosește metoda scăderii valorii produsului secundar la preț convențional. Obiectul calculației fiind lîna. Restul produselor nu constituie obiecte ale calculației. Analizînd costul efectiv la cîteva unități agricole, unele specializate - altele nu - am constatat un oarecare defetism.

Este cunoscut că unele rase se cresc pentru lîna, altele pentru lapte sau pielicele etc. Prin aplicarea metodei actuale, se deformează costul efectiv datorită subevaluării celorlalte produse. Din acest motiv, considerăm a se folosi metoda de calcul prin diviziune, cu ajutorul cifrelor de echivalență. Folosirea acestei metode oferă posibilitatea identificării cheltuielilor de producție pe fiecare produs, cît mai aproape de realitate.

Pentru a demonstra aceasta, luăm următorul exemplu: In ferma "X" cu turma de ovine s-au făcut cheltuieli de producție în sumă de 325.000 lei. Producția obținută a fost de 3.200 kg lîna, 800 buc.miei, din care 1/2 s-au sacrificat la 12 kg bucata și 1/2 au fost reținute de către fermă la prețul de 75 lei/buc., apoi gunoiul grajd 60 tone, 50.000 litri lapte. Prețurile convenționale sînt: 3 lei/l, carne 8 lei/kg și pielicea 100 lei bucata. Datele sînt ipotetice.

$$\begin{aligned} \text{P.o. lîna} &= \frac{325000 - (400 \times 12 - 8 + 400 \times 100 + 400 \times 75 + 60 \times 10 + 50000 \times 3)}{3200} = \\ &= 15,63 \text{ lei/kg} \end{aligned}$$

Calculul costului efectiv - după metoda prin diviziune - cu ajutorul cifrelor de echivalență, la ovine, se face prin folosirea prețului de livrare (producătorilor).



Produsul	Producția	Pret de livrare	Valoarea producției
Lână	3.200 kg	50 lei	160000 lei
Lapte	50.000 l	3,5 lei	175000 lei
Carne de miel	4.800 kg	10 lei	48000 lei
Miel viu	400 buc	75 lei	30000 lei
Pielicele miel	400 buc	105 lei	42000 lei
TOTAL			455000 lei

Pe fiecare produs, coeficientul de individualizare a cheltuielilor va fi:

$$\text{Lână} = \frac{160.000 \times 100}{455.000} = 35,16\%$$

$$\text{lapte} = \frac{175.000 \times 100}{455.000} = 38,46\%$$

$$\text{carne} = \frac{48.000 \times 100}{455.000} = 10,55\%$$

$$\text{pielicele} = \frac{42.000 \times 100}{425.000} = 9,23\%$$

$$\text{miel viu} = \frac{3.000 \times 100}{455.000} = 6,60\%$$

Pe baza acestor coeficienți se procedează apoi la individualizarea cheltuielilor de producție pe produs și apoi se calculează costul unitar; efectiv: Datele sînt ipotetice.

$$\text{- lână: } \frac{325.000 - 600 \times 35,16}{3.200 \times 100} = 35,64 \text{ lei/kg}$$

$$\text{- lapte: } \frac{325.000 - 600 \times 38,46}{50.000 \times 100} = 2,49 \text{ lei/l}$$

$$\text{- carne: } \frac{325.000 - 600 \times 10,55}{4.800 \times 100} = 7,13 \text{ lei/kg}$$

$$\text{- pielicele: } \frac{325.000 - 600 \times 9,23}{400 \times 100} = 74,85 \text{ lei/buc.}$$

$$\text{- miel viu } \frac{325.000 - 600 \times 6,60}{400 \times 100} = 53,52 \text{ lei/buc.}$$



Coeficienții stabiliți pentru individualizarea cheltuielilor de producție aparțin rasei de oi "Turcană" și "Tigaie".

Urmare cercetării<sup>1</sup>, la un grup de I.A.S.-uri din fosta regiune Iași, unde producția a fost urmărită pe rase de ovine, s-au concretizat următorii coeficienți:

R A S A	Felul produselor			
	Lână	Miei	Lapte	Total
Merinos	55	45	-	100
Spancă	40	35	25	100
Tigaie	32	30	38	100
Turcană	43	17	40	100

Din tabelul de mai sus, se observă o variație a coeficienților pe fiecare produs, corespunzător rasei de ovine.

Folosirea coeficienților în individualizarea cheltuielilor de producție - pe fiecare produs - simplifică mult calculele economice și asigură un cost unitar real.

Pentru porcine, obiectul calculației îl constituie "sporul de creștere în greutate". Ca metodă este aceea a scăderii din totalul cheltuielilor de producție, a producției secundare la preț convențional.

Spre deosebire de celelalte categorii de animale, la porcine se semnalează o trecere dintr-o categorie la alta mai repede, deci, apar mutații și ieșiri în cadrul unei perioade de calcul.

Pentru a cunoaște costul efectiv intervenit la fiecare mutație, precum și a stocului de la sfârșitul perioadei se poate folosi următoarea relație:

$$P.C. = \frac{(C + V - S)}{(M + P + S)} \times \frac{M}{c}$$

În care:

1) D. Kusu, I. Agache și I. Florescu, Considerații cu privire la calculul prețului de cost la ovine în I.A.S., comunicare la sesiunea științifică, 1966.



C = cheltuieli de producție;  
V = valoarea efectivului de porci la începutul perioadei  
S = valoarea producției secundare;  
M = greutatea vie a porcelor mutați într-o categorie superioară;  
P = greutatea vie a porcelor vânduți;  
s = greutatea vie a porcelor la sfârșitul perioadei;  
C = numărul porcelor aflați în stoc

Totalul cheltuielilor pentru întreținerea turmei de porcine lei - 58.500. Efectivul de porci la începutul perioadei este de 200 capete, cu o greutate vie de 1.000 kgr., în valoare de 5.000 lei. Mutați în cursul perioadei într-o categorie superioară a 1.000 porci cu o greutate de 15.000 kgr. Predări în cursul perioadei a 250 porci cu o greutate vie de 5.000 kgr. Sold la sfârșitul perioadei 50 porci cu o greutate vie de 1.000 kg. Producția secundară - 500 lei. Datele sînt ipotetice.

Costul efectiv se calculează pe porci mutați în altă categorie, predați statului și pentru cei aflați în stoc.

Costul efectiv a porcelor mutați în alte categorii va fi:

$$\left( \frac{58.500 + 5.000 - 500}{15.000 + 5.000 + 1000} \right) \times \frac{15.000}{1.000} = 45 \text{ lei/bucata}$$

Costul efectiv al porcelor predați va fi:

$$\left( \frac{58.500 + 5.000 - 500}{15.000 + 5.000 + 1000} \right) \times \frac{5.000}{250} = 60 \text{ lei/buc.}$$

Costul efectiv al porcelor aflați în stoc va fi:

$$\left( \frac{58.500 + 5.000 - 500}{15.000 + 5.000 + 1000} \right) \times \frac{1.000}{50} = 60 \text{ lei/bucata}$$

Costul efectiv pe kg greutate vie se mai poate stabili și prin relația:

$$\frac{V_i + V_{ai} + Ch.s - V_{ps}}{Gr.I + Gr.A.I. + Sp.gr.V}$$

în care:

$V_i$  = valoarea inițială, sold cont 211;  
 $V_{ai}$  = valoarea animalelor intrate, rulaș de bator cont 211;  
 $Ch.s$  = cheltuieli de producție corespunzător sporului;  
 $Gr.I$  = greutatea inițială;  
 $Gr.A.I.$  = greutatea animalelor intrate;  
 $Sp.gr.V$  = spor în greutate vie.



Trecerea la sistemele industriale de creștere a animalelor permite folosirea și a metodei calculației pe faze. De exemplu: în creșterea porcilor, prețul de cost se calculează pe faze, ca: reproducție, lactație, creștere și îngrășare sau la păsări tinere și la îngrășat, fazele sînt: puicuțe pînă la 126 zile, de la 126-165 zile și de la 165-539 zile, perioadă de timp în care are loc declanșarea ouatului<sup>1</sup>. costul efectiv se stabilește pe fiecare fază, astfel:

$$P.C. \text{ 126 zile} = \frac{N.p. \times P.d.p. + Ch. t.o. - S}{Q. 126}$$

$$P.C. \text{ 165 zile} = \frac{Q.126 \times P.d.p. + Ch.t. (39) - S}{Q. 165}$$

N.P. = numărul puilor de ouzi;  
P.d.p. = prețul de decontare al puilor de c. zi;  
Ch.t.o. = cheltuielile totale de creștere;  
Q 126 = cantitatea de pui la 126 zile;  
Ch.t.39 = cheltuielile de creștere (165-126 zile);  
Q. 165 = cantitatea de pui la 165 zile

Pentru păsări, albine și pește se folosește metoda scăderii valorii produsului secundar din totalul cheltuielilor de producție.

În fața contabilității și, în special a calculației, calculul efectiv din întreprinderile agricole de stat se impune alegerea unei metodologii optime<sup>2</sup>. Se reclamă elaborarea unor metode sau reguli de bază temeinic fundamentate științific. Actuala metodologie nu oferă controlul sistematic asupra colectării cheltuielilor de producție pe obiecte de calculație. Cu toate că între evidența operativă a cheltuielilor de producție de la ferme și contabilitatea lor de la sectorul economic există o corespondență, calculul costului efectiv se face în afara acesteia. Nu-și mai exercită controlul contabil sistematic asupra colectării cheltuielilor de producție pe obiectele calculației, fiind limitată numai la urmărirea planului de venituri și cheltuieli.

<sup>1</sup>I. Agache, Probleme legate de calculul prețului de cost efectiv la combinatoarele avicole, comunicare științifică, sesiunea 1975.



## C A P I T O L U L VI

### ORGANIZAREA SI CONDUCEREA CONTABILITATII MIJLOACELOR BANESTI, A OPERATIUNILOR DE DECONTARE SI A IMPRUMUTU- RILOR

Desfășurarea activităților economice (bază, auxiliară, investiții etc) reclamă pe lângă mijloacele circulante sub formă materială și mijloace circulante bănești și în decontare, precum și împrumuturi. Gestionarea împrumuturilor impune: 1. cunoașterea acestora, prin evidențierea exactă; 2. urmărirea tuturor modificărilor care intervin în componența și volumul lor; 3. gestionarea corectă; 4. urmărirea restituirii la termen a împrumuturilor; 5. respectarea prevederilor legale cu privire la efectuarea încasărilor și plăților în numerar și a decontărilor fără numerar; 6. respectarea destinației mijloacelor bănești, pentru prevenirea fenomenului de decontare; 7. respectarea disciplinei financiare și de casă.

Satisfacerea acestor obiective legate de gestionarea mijloacelor bănești, în cadrul întreprinderilor agricole de stat presupune:

- întocmirea la timp a documentelor pentru încasarea de la clienții interni și externi a contravalorii produselor agricole livrate, a lucrărilor executate, serviciilor prestate etc;
- efectuarea plăților pe baza actelor justificative legal întocmite;
- urmărirea respectării plafoanelor aprobate pentru cumpărări de mărfuri cu numerar de la fondul pieței;
- consemnarea în registrul de casă a tuturor încasărilor și plăților în numerar făcute prin casierie și stabilirea soldului zilnic al casei, precum și respectarea termenilor de depunere a încasărilor în numerar de către întreprindere, ferme sau sectoare de servitre care au sarcina de încasări;
- respectarea prevederilor legale cu privire la acordarea avansurilor spre decontare;
- urmărirea existenței permanente a garanției materiale a împrumuturilor;
- efectuarea analizelor legate de toate operațiunile bănești și de împrumuturi;



### 6.1. Organizarea contabilității mijloacelor bănești în numerar<sup>1</sup>

Operațiunile bănești în numerar au loc prin oficiul de casierie, creat în acest scop în cadrul întreprinderii agricole de stat. Ele sînt limitate, la: retribuția muncii, ajutoarea, cum-părări de mărfuri în cadrul plafonului aprobat, cheltuieli ad-ministrative și gospodărești, frachte pentru transport, pensii etc. Toate aceste plăți se fac ca urmare a ridicării de sume din contul curent de la bancă și a limitei soldului de casă sta-bilit de bancă, cu participarea și acceptarea conductorului de întreprindere.

Prin limita soldului de casă se înțelege suma maximă care poate fi păstrată în numerar, de la o zi la alta, în casieria IAS, în vederea acoperirii unor plăți de regulă circa 500 lei. În genere, limita soldului de casă se fixează la o sumă egală cu media zilnică a cheltuielilor în numerar, din trimestrul cu o activitate medie sau cu activitatea cea mai redusă. Ea poate fi majorată, în cazul în care unitatea trece la o activitate mai mare.

Depășirea limitei soldului de casă obligă întreprinderea la depunerea acestuia la bancă, dacă se găsește în aceeași loca-litate sau depunerea la oficiul poștal din localitate sau la încasatorii băncii și agenții fiscale cuprinși în sistemul de colectare organizat de bancă. Întreprinderile mici care au sarcini de încasări în numerar pot reține sume corespunzătoare plăților în numerar la nivelul limitei plafonului de casă, din încasări.

Nu se cuprind în limita soldului de casă sumele ridicate de la bancă pentru plata retribuției, burselor, ajutoarelor de boală, premii etc., în caarul termenului de trei zile și respec-tiv șase zile, cînd se plătesc în afara localității de reședin-ță.

Una din cerințe, legată de gestiunea mijloacelor bănești în numerar, prioritară, este ca orice încasare să se facă numai

<sup>1</sup> Vezi, Decretul nr. 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului ope-rațiunilor de casă ale unităților socialiste.



pe bază de documente primare legal întocmite, în limitele actelor normative în vigoare și să se consume zilnic în registrul de casă. Ca documente primare sînt: cecul de numerar, chitanța, pentru încasări, iar pentru plăți - referatele de acordare a avansului spre decontare etc.

Cecul de numerar<sup>1</sup> este înscrisul pe care emitentul (IAS) sau titularul de cont curent îl folosește pentru a ridica o sumă de bani de la bancă. El este nominativ, oăci banca eliberează suma numai persoanei menționate pe CEC, de obicei casierul întreprinderii. În el se menționează, în afară de eliberarea sumei de către bancă, și scopul plății, aceasta ca o cerință a funcției de control ce-l exercită banca.

Titularul de cont completează cecul de numerar odată cu coterul lui, care rămîne în carnet, pentru a înlesni cunoașterea persoanei împuternicite de a ridica o sumă, suma ridicată și data operației.

Chitanța<sup>2</sup> se întocmește numai pentru acele încasări în numerar, în afară de cele de la bancă. Ea se emite în două exemplare, cunoscînd că originalul, primul exemplar, se dă depunătorului de sumă iar cel de al doilea exemplar formează evidența gestionară a casierului. Nu se admit corecturi și ștersături pe chitanță. Sumele se înscriu în cifre și în litere, obligatoriu va apare și semnătura depunătorului.

Pentru plăți și depuneri de numerar se folosesc: statele și listele de plată a retribuției, listele de plată a ajutoarelor, a premiilor etc.

Deosebit semnalăm că pentru depunerile de numerar peste limita soldului de casă sau a sumelor ridicate și neplătite în termen se folosește "Foia de vărsămînt". Acest document capătă

- 1) Cecul de numerar este tipărit pe hîrtie filigramată avînd serie și număr de ordine, pentru a se putea înlătura orice posibilitate de falsificare și de a avea posibilitatea de identificare cu ușurință. Ele se eliberează de bancă titularului de cont, contra cont în numerar.
- 2) Chitanțele se eliberează dintr-un carnet. Ele sînt documente cu regim special și pentru aceasta se ține o evidență. Fiecare chitanță din carnet primește un număr de ordine iar la sfîrșitul chitanțierului se face mențiunea "Chitanțierul conține chitanțe de la nr..... după care apare semnătura contabilului șef.



deplina justificare numai în condiția ca suma înscrisă de casier, să corespundă cu chitanța emisă de bancă.

Legat de documentele de plată ținem să relevăm unele obiective de care casierul întreprinderii trebuie să țină seama, și anume: - de a verifica pe orice document de plată existența, valabilitatea și autenticitatea semnăturilor de depunere a plății, respectiv a persoanelor autorizate;

- de a observa dacă s-a dat viza de control preventiv de compartimentul economic și dacă există aprobarea directorului.

Numai după verificarea acestor cerințe se va face plata. Plata se va face numai persoanelor indicate pe documentul de plată, având în același timp obligația de a consemna actul de identitate. Se poate face plata, în mod excepțional, și altor persoane, dar pe baza unei procuri sau delegații legalizate la Notariatul de stat sau de contabilul șef. Pe fiecare document plătit se va aplica o ștampilă cu textul "Achitat".

Casierul este obligat să conducă o evidență a operațiilor de încasări și plăți folosind în acest scop "Registrul de casă". El se întocmește zilnic, în două exemplare pe baza documentelor primare. La sfârșitul zilei casierul predă duplicatul împreună cu documentele primare resortului financiar.

Serviciul financiar după verificarea operațiunilor din duplicatul registrului de casă cu documentele primare, returnează casierului de predarea lor.

Un grup distinct de operațiuni bănești în numerar îl constituie avansurile de numerar spre decontare. Avansurile de numerar se acordă angajaților întreprinderii și chiar neangajaților, de regulă pentru deplasări în alte localități în vederea îndeplinirii unor sarcini strict legate de activitatea întreprinderii, precum și pentru cheltuieli administrative-gospodărești.

Mărimea sumei drept avans în numerar în cazul deplasării este limitată, la echivalentul valoric al transportului, indemnizației zilnice și a cazării. Termenul de decontare este maximum trei zile de la sosirea din deplasare. Nu se acordă un al doilea avans aceleiași persoane și în același scop, decât după justificarea integrală a avansului anterior. Nu este permis transferul sau transferarea unui avans de la o persoană la alta.



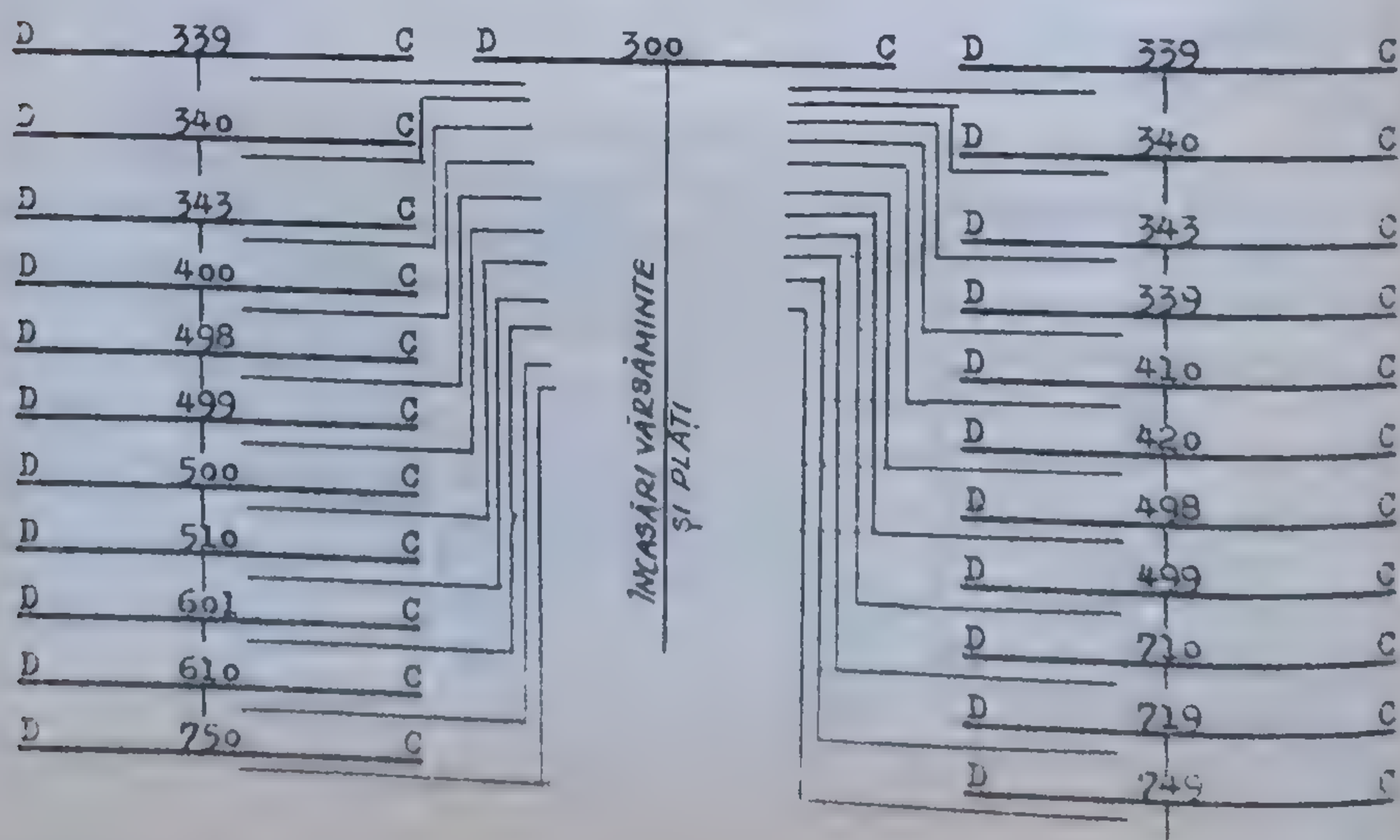
Justificarea avansului se face prin completarea decontului de cheltuieli. În cazul când avansul depășește valoarea decontului suma respectivă se va depune la casierie, iar în cazul când avansul este mai mic decât cheltuielile de deplasare diferența se achită fără a se întocmi vreun alt document. El semnează pe documentul de cheltuieli fie pe un borderou de plată.

Casierul întreprinderii mai gestionează și alte valori cum ar fi: timbre poștale și fiscale, abonamente de călătorie, bilete speciale de călătorie, bonuri de cantități fixe și alte valori. Pentru gestionarea acestor valori el are obligația de a consemna într-un registru jurnal, separat de cel pentru evidența mijloacelor bănești în numerar.

În contabilitate gestiunea operațiunilor bănești în numerar, precum și a celorlalte valori (tichete de călătorie, recipise de consemnare la CEC, timbre poștale și fiscale etc) se reflectă la contul "Casa" și contul 399 "Alte valori".

Contul 500 "Casa" face parte din seria conturilor de activ, în debit se va înregistra creșterile ca urmare a unor încasări și în credit se vor consemna reducerile ca efect al plăților în numerar.

Sintetizat operațiunile sînt:

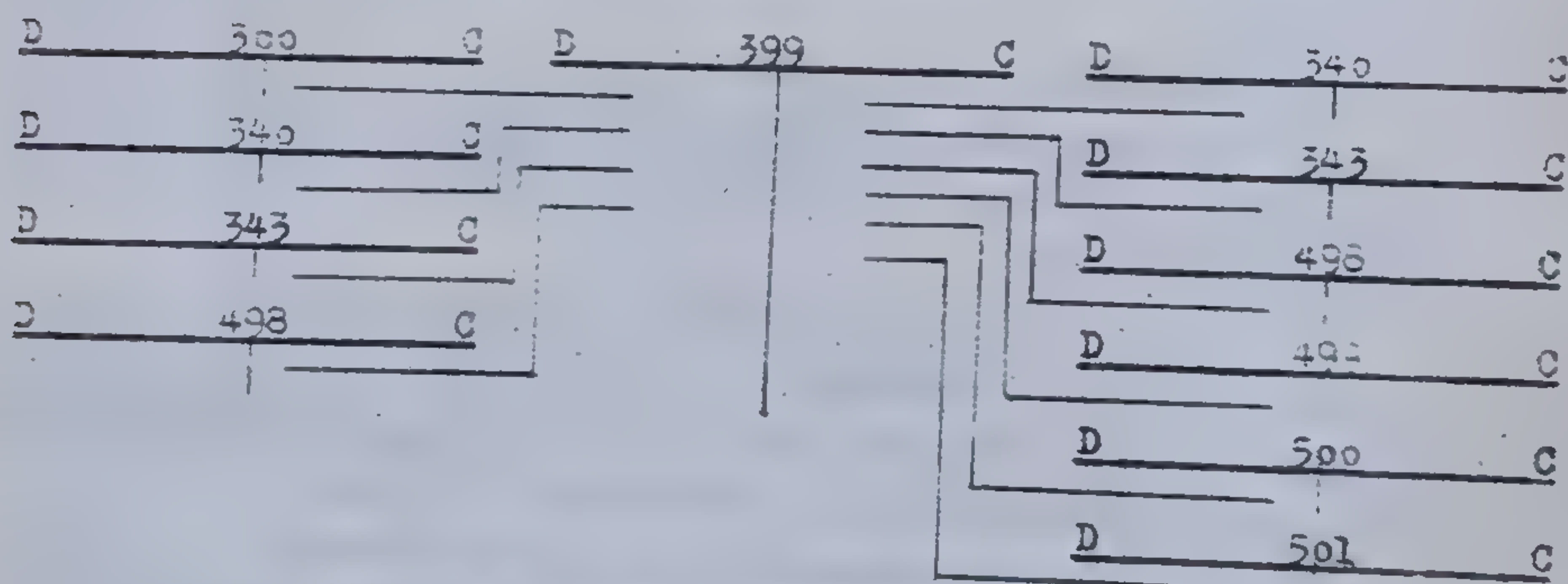




Evidența mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, a tichetelor de călătorie, recipiselor de consemnare la CEC, a sumelor reținute în contul imputațiilor pentru care nu s-a obținut suspendarea executării și nici titlu definitiv, a recipiselor de consemnare la CEC pe numele titularilor angajați ai întreprinderii, a depunerilor bănești, retribuții neridicate, premii etc. nelitigioase, care din orice cauze nu au putut fi încasate de aceștia, precum și a altor valori, se ține cu ajutorul contului 399 "Alte valori". Contabilitatea analitică se ține pe feluri de valori, folosindu-se fișe de cont analitice, care sînt:

- 399.01 Mărci poștale și timbre fiscale;
- 399.02 Tichete de călătorie;
- 399.03 Recipise CEC;
- 399.09 Alte valori

Funcția contului se prezintă astfel:



#### 6.2. Organizarea contabilității operațiunilor bănești fără numerar

Dezvoltarea și organizarea acestei contabilități este impusă de faptul că întreprinderile agricole de stat își păstrează disponibilitățile bănești la bancă. Prin intermediul băncii se efectuează operațiuni de încasări și plăți, care depășesc limita plafonelor stabilite pentru operațiunile ce se fac în numerar prin oficiul de casierie a întreprinderii.

Datorită naturii operațiunilor bănești fără numerar s-a condus la necesitatea deschiderii la bancă a mai multor conturi și anume un cont curent și mai multe conturi de decontare. Co-



răspunzător lor, la nivelul întreprinderii, se organizează o contabilitate sintetică și anume pentru: contul 340 "Cont curent; 339 "Disponibil la bancă pentru alte activități; 343 "Cont curent pentru activitatea comercială"; 391 "Acreditiv"; 901 "Disponibil pentru investiții necentralizate". La nivelul trusturilor pentru evidența mijloacelor bănești la bancă și a mișcărilor, ca urmare a încasărilor și plăților se folosesc: contul 310 "Disponibil la bancă" și contul 311 "Disponibil la bancă pentru redistribuire".

Deschiderea de cont curent sau de conturi de disponibil se face la cererea întreprinderii, care mai prezintă băncii următoarea documentație: 1. copia sau duplicatul cererii de înregistrare în registrul de stat; 2. dovada legalității constituirii; 3. ordinul de numire a directorului și contabilului șef; 4. fișele de specimene de semnături și cu amprenta ștampilei.

Inchiderea conturilor se face tot la cererea întreprinderii, cunoscând că ea are obligația să prezinte băncii blanchetele de cecuri cu cotoarele, precum și foile de vărsămint neutilizate.

Operațiunile de încasări și plăți în contul curent și conturile de disponibil, se efectuează, de regulă, prin decontări fără numerar, fie din inițiativa plătitorului fie la cererea furnizorului (creditorului).

Formele de decontare se folosesc în funcție de specificul operațiunilor și a relațiilor impuse de terți. Ele pot fi grupate în forme principale și speciale de decontare. Ca forme principale de decontare sînt: 1. acceptarea; 2. acreditivul.

Acceptarea este forma prin care plățile furnizor se fac: 1. pe baza consimțămîntului debitorului dat prin depunerea la bancă a documentelor de decontare emise de el; 2. acceptarea plății documentelor emise de creditor. Ca instrumente de decontare se folosesc: dispoziția de plată cu factură, dispoziția de plată, dispoziția de încasare cu factură, dispoziția de încasare (simplă) și cecul de decontare.



Dispoziția de plată cu factură se folosește pentru decontarea mărfurilor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate. Se face uz, numai când s-a prevăzut în contracte sau s-a dispus folosirea ei ca instrument de decontare. În aceste condiții furnizorul va completa odată cu factura și dispoziția de plată atașată la aceasta. După completare, furnizorul va remite direct beneficiarului sau clientului, împreună cu marfa sau separat prin poștă.

După recepția mărfurilor, plătitorul detașează de la factură, cele 3 exemplare ale dispoziției de plată, le completează la rubricile privind numărul și data documentului de recepție și le depune la bancă semnate de persoanele autorizate, în termen de 24 de ore de la terminarea recepției mărfurilor facturate. Ultimul exemplar (3) al dispoziției de plată se restituie plătitorului, ca dovadă de primire de la bancă.

În cazul când mărfurile se primesc în tranșe, plata se va face numai după primirea dispoziției de plată cu factură și recepția ultimei tranșe.

Dispoziția de plată simplă (fără factură) se poate folosi pentru decontarea mărfurilor lăsate în custodie de furnizor la beneficiar (client). Ea se întocmește de client în ziua următoare scoaterii din custodie a mărfurilor și cel mai târziu, la termenele prevăzute în contractul încheiat cu furnizorul. Se mai utilizează și pentru achitarea unor obligații ale întreprinderii, ca: sume cuvenite la buget, cotele de amortizare vărsămintele la organul ierarhic superior, contribuția de 2% pentru pensia suplimentară, chirii, rate mărfuri, rate împrumuturi pentru construcții de locuințe proprietate personală, depuneri la CEC pe bază de consimțământ, reniteri de sume mai mari de 5000 lei în favoarea unor împuterniciți și pentru rambursarea împrumuturilor. Dispoziția de încasare se depune în 3 exemplare împreună cu exemplarul unu al facturii.

Dispoziția de încasare cu factură se face la cererea furnizorului și poate fi folosită numai pentru decontarea li-



vrărilor de mărfuri, executări de lucrări și prestărilor de servicii. Ea se primește de bancă numai în condițiile când se dovedește că produsele au fost expediate sau predate sau când lucrările și serviciile au fost prestate.

De asemenea dispoziția de încasare cu factură se mai folosește și pentru: 1. produse neexpediate, dar lăsate în custodia furnizorului; 2. pentru mărfurile destinate exportului pe contul întreprinderii de comerț exterior; 3. pentru produsele destinate rezervei de stat; 4. pentru produsele și mărfurile destinate consumului industrial sau desfacerii la intern către populație; 5. pentru cantitățile de legume, fructe, struguri de masă și cartofi timpurii și de vară însoțite de actul de autorecepție, din care să rezulte că produsele au fost contractate și puse la dispoziția cumpărătorului; 6. pentru produsele preluate de la furnizor de cumpărător, care se predă delegatului odată cu marfa; 7. pentru decontarea lucrărilor executate de unitățile de cercetare științifică.

În condițiile în care furnizorul face mai multe livrări în aceeași zi, pentru același client, va folosi dispoziția de încasare, pe care le va recapitula într-o factură cu dispoziție de încasare.

Clientul are obligația de a accepta plata în cel mult 3 zile lucrătoare, când plătitorul are sediul în aceeași localitate cu banca la care are cont deschis; în cel mult 7 zile lucrătoare, când plătitorul are sediul în altă localitate. Aceste termene se stabilesc de bancă pe cele 3 exemplare a dispoziției de încasare.

Dispoziția de încasare simplă (fără factură) se folosește de furnizor, pentru recuperarea unor drepturi de creanță exigibile provenite din relații economico-financiare. Ea se decontează fără avizarea clientului (plătitorului) în următoarele situații: 1. când este însoțită de o hotărâre a Arbitrajului de Stat, de o hotărâre judecătorească, de o hotărâre a organului ierarhic superior; 2. când constituie venituri bugetare și prime de asigurare; 3. când constituie obligații de plată a I.A.S. pentru plata amortizării, rate la împrumu-



turi pentru construcția de locuințe; 4. pentru taxele de timbru; 5. amenzi și penalizări; 6. recuperarea contrastaliilor<sup>2)</sup> de către întreprinderile de comerț exterior; 7. pentru refuzuri de plată ulterioare.

Prin normele metodologice privind efectuarea plăților între unitățile socialiste s-a stabilit posibilitatea de avizare de către client (plătitor) a dispoziției de încasare pentru: 1. decontarea între unitățile socialiste a diferențelor de preț; 2. decontarea locațiilor, contrastalii, taxe în favoarea Romtrans și Navrom; 3. recuperarea unor vărsăminte mai mari decât cele reale etc.

Dispoziția de încasare se depune de emitent la banca sa în 3 exemplare.

Un atribut esențial al cumpărătorului este refuzul de plată, care trebuie să se facă în cadrul termenului de acceptare. El capătă forma de refuz integral (total) și parțial.

Refuzul total intervine când a avut loc o livrare de produse fără contract, însă cu condiția să nu fi folosit bunurile pentru care s-a cerut plată; când suma nu este datorată, deoarece factura a fost achitată anterior când marfa nu a fost primită pînă la expirarea termenului de acceptare stabilit de bază.

Rezultatul parțial poate fi folosit în următoarele stări de fapt: 1. prețurile sau tarifele pe baza cărora s-a stabilit suma de plată sînt mai mari decît cele legale; 2. cînd nu s-au respectat clauzele contractuale cu privire la cantitate-calitate, termen de livrare, precum și alte cauze contractuale.

Refuzul de plată se comunică de întreprindere băncii pe verso exemplarului 3 al dispoziției de încasare, care va constitui originalul scrisorii de refuz. Refuzul va cuprinde: suma refuzată, numărul și data facturii, emitentul acesteia și explicațiile detaliate privind motivul refuzului, de pre-  
2) Recuperarea de la IAS a eventualilor sume, ca urmare a unor stări, fapte din operațiunile de comerț exterior, fie din staționarea navelor străine în porturi maritime românești sau din reglementare plății acestora în valută.



ferat a se indica și prevederile actului normativ sau al contractului.

Contul folosit pentru evidența operațiunilor de încasări și plăți fără numerar pentru activitatea de bază este 340 "Cont curent", cărui sinoptic îi prezentăm sinteza:

D	340 "Cont curent"	C
-încasări din livrarea produselor și animalelor livrate lucrărilor și serviciilor efectuate sau alte încasări privind activitatea de bază.		-plățile pentru aprovizionări cu materii și materiale, obiecte de inventar, animale și păsări, retribuția pentru munca prestată, amortizări și alte cheltuieli privind activitatea de bază, premii, precum și cote părți de beneficii.
-încasări ca urmare a dotării creșterii sau completarea mijloacelor circulante proprii, subvențiile încasate, sumele primite sub formă de avans pentru acoperirea pierderilor din calamități naturale, încasări din debite, alocații pentru copii, precum și împrumuturi.		-împrumuturile rambursate din contul curent, precum și vărsămintele privind prisosul sau excedentul de mijloace circulante proprii.

În afara de contul curent în întreprinderile agricole se mai folosesc: contul 339 "Disponibil la bancă pentru alte activități" și contul 343 "Disponibil pentru activitatea comercială".

Contul 339 "Disponibil la bancă pentru alte activități" este destinat pentru evidența mijloacelor bănești legate de acțiunile finanțate de la bugetul statului, ca pentru: combaterea bolilor și a dăunătorilor, prevenirea inundațiilor, pregătirea de cadre, alocații pentru copii, premierea întreprinderii evidențiate, stimularea colectării deșeurilor metalice și altele.



Funcțiunea contului sa urmare a operațiunilor este:

D	300	C	D	559	C	D	500	C
D	341	C				D	540	C
D	513	C				D	410	C
D	742	C				D	513	C
D	749	C				D	742	C
D	800	C				D	749	C

Contul 343 "Disponibil pentru activitatea comercială" se folosește numai de acele întreprinderi agricole la care BAI A a aprobat subcont la contul curent al întreprinderii pentru activitatea sectorului de magazăne. În debit se înregistrează toate încasările privind activitatea sectorului de magazine aferente mărfurilor livrate precum și alte încasări privind activitatea comercială, iar în credit se înregistrează plățile pentru aprovizionările de mărfuri, ambalaje, materiale, cheltuieli de circulație (retribuire, CAS, amortizare, chirie, amenzi etc.).

Schematic funcția contului este:

D	400	C	D	343	C	D	410	C
D	501	C				D	410	C
D	498	C				D	501	C

Acreditivul și scrierea de garanție sunt forme de asigurare cu anticipație a plăților. Acreditivul, ca formă de decontare, intervine la cererea furnizorului în condițiile când clientul întârzie în mod repetat cu plățile, crează greutăți financiare. Deschiderea de credit are loc la cererea furnizorului prin punerea la dispoziție a unor disponibilități proprii din contul curent sau alte conturi ale clientului sau plătitorului. Clientul emite o dispoziție de plată, care ține loc de cerere de deschidere a acreditivului.



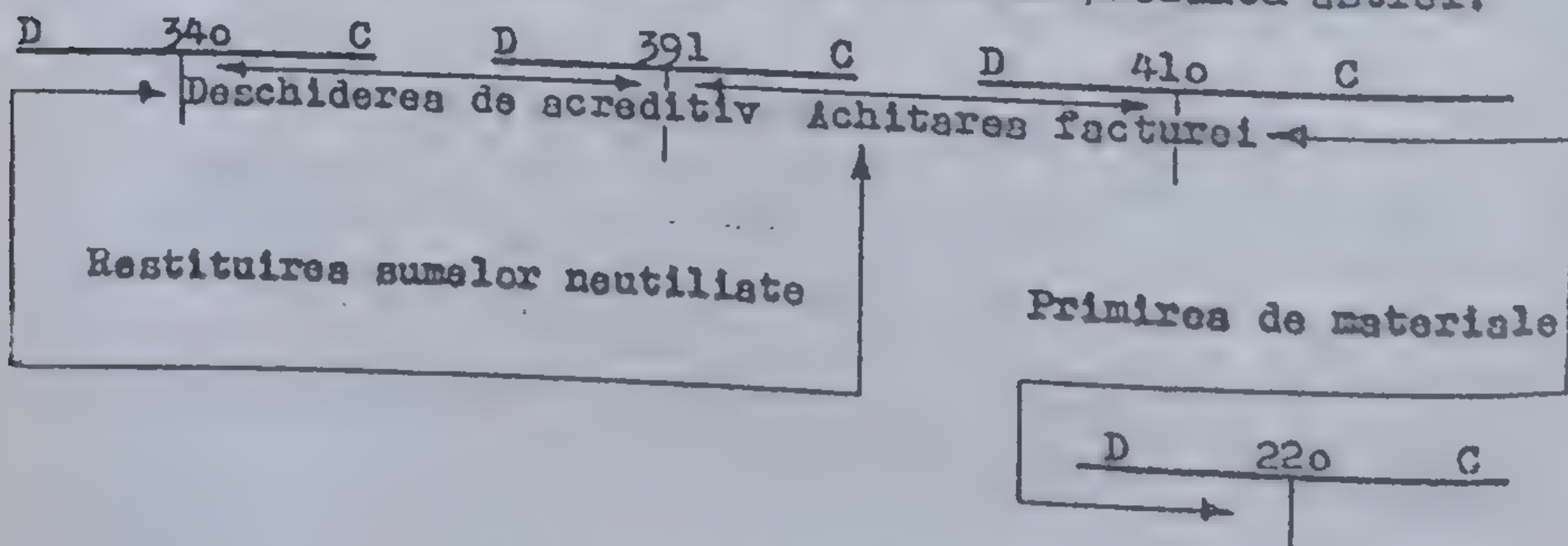
în 4 exemplare când operația se efectuează lettric și în 2 exemplare când se înfăptuiește telegrafic, menținându-se:  
1. suma acreditivului, care nu poate fi mai mică de 10.000 lei; 2. denumirea furnizorului, sediul și unitatea băncii la care are cont; 3. felul și cantitatea mărfurilor, lucrărilor și serviciilor ce fac obiectul contractului; 4. termenul de valabilitate al acreditivului, stabilit în funcție de termenele de livrare contractuale și care nu poate fi mai mare de 60 zile. Acest termen poate fi prelungit la cererea clientului cu 30 de zile, însă cu aprobarea băncii.

Decontarea are loc pe măsura livrărilor și în urma prezentării de către furnizor a următoarelor documente: factura, dovada livrării sau predării mărfurilor și în caz de necesitate certificatul de calitate.

Eventualul sold rămas neutilizat din suma acreditivului la expirarea termenului de valabilitate se virează de către banca furnizorului, în contul plătitorului.

Practica a condus la revocarea sau reducerea sumei acreditivului. Ele se fac pe baza unei scrisori prezentate de client sau plătitor băncii, care va fi acceptat în termen maxim de 10 zile de furnizor.

În planul de conturi pentru întreprinderile agricole de stat urmărirea acestor operațiuni se țin cu ajutorul contului 391 "Acreditiv", care face parte din seria conturilor de activ. Sinoptic, operațiunile în cont se prezintă astfel:





Scrisoarea de garanție este tot o formă de asigurare cu anticipație a plăților și ea se folosește de acele întreprinderi agricole care nu au disponibilități proprii în contul curent pentru deschiderea de acreditiv. Ea în mod obișnuit este un document emis de banca clientului sau plătitorului, la cererea acestuia, pe o anumită perioadă și în limita unei sume determinate, având acoperire împrumutul acordat, deoarece nu dispune de disponibilitatea de plată în cont. Banca va elibera asemenea scrisori de garanție numai în condițiile când întreprinderea beneficiază de împrumuturi în cadrul planului sau din rezerva de plan. Deci, scrisoarea de garanție ia naștere după aprobarea împrumutului de către bancă, care este întocmită de serviciul de credite în 3 exemplare. Primul exemplar se eliberează unității plătitoare, pentru a fi remis furnizorului, al doilea exemplar se păstrează la dosarul de credite, iar al treilea exemplar se predă la grupa operativă.

Decontări prin plăți planificate se folosesc în cazul livrărilor de mărfuri, servicii și lucrări cu caracter de continuitate și în valori relativ uniforme, ce intervin între furnizor și client indiferent dacă părțile se găsesc sau nu în aceeași localitate. Folosirea decontării prin plăți planificate permite IAS furnizoare de a-și putea încasa contravaloarea produselor livrate, chiar în ziua livrărilor.

Baza aplicării acestei forme de decontare o constituie convenția dintre părți, care se aprobă de banca plătitorului. Ca metodologie se prezintă de cumpărător băncii mai multe dispoziții de plată anticipat, în care indică termenele de plată fixate în convenție. Ele sînt onorate de bancă. Furnizorul, IAS, introduce la bancă numai factura numărul unu cu mențiunea "Plăți planificate".

La anumite perioade, decadal, cel puțin lunar părțile verifică livrările și plățile și în cazul cînd apar diferențe, ele se lichidează, prin prezentarea băncii a unei dispoziții de plată.

Această formă de decontare accelerează circuitul mijloacelor economice.



Un alt instrument folosit în decontare sînt Cecurile din carnete cu sau fără limită de sumă. Ele se pot folosi pentru efectuarea plăților cu caracter de frecvență privind livrările de mărfuri, executările de lucrări, prestările de servicii și alte cheltuieli reclamate, ca: transport, manipulare, locații, contrastații, magazinaj, transporturi în grupuri de persoane, deplasări, precum și pentru decontare a contravalorii în lei și valutei eliberate sau a devizelor transferate la Banca Română de Comerț exterior.

Cecul din carnete cu limită de sumă constituie și el un instrument de decontare care asigură cu anticipație suma necesară efectuării plății pentru produse livrate, lucrări executate și servicii prestate. Eliberarea se face pe seama contului curent în limita disponibilităților și a creditelor. Mărimea lor nu poate fi mai mică de 2500 lei sau 1000 lei, în cazul cînd se solicită carnete separate pentru plata taxelor consulare, cunoscînd că perioada de folosire nu poate fi mai mare de 30 zile. Plățile se fac în favoarea uneia sau mai multor unități.

Cecul din carnete fără limită de sumă se eliberează numai acelor unități agricole cărora li se acordă împrumuturi pentru efectuarea aprovizionărilor și pentru costurile de producție și circulație. Eliberarea lor are loc tot pe bază de cerere.

Operațiunile făcute cu cecuri din carnete cu sau fără limită de sumă sînt reflectate la contul 390 "Carnete de cecuri cu limită de sumă".

Funcțiunea contului se prezintă astfel:

D	339	C	D	390	C	D	200	C
D	340	C				D	340	C
D	343	C				D	410	C
						D	495	C
						D	498	C
						D	500	C

Obținerea de carnete de cecuri

Plăți cu cecuri din carnete cu limită de sumă



întreprinderile agricole pot folosi pentru unele plăți  
ele sunt nelimitate ca termen de valabilitate. Decontările afec-  
tate din contul 340 "Cont curent".

În cadrul activității economice, întreprinderile agricole sunt obligate să plătească, ca retribuire, cheltuieli cu re-  
munerarea de muncă, colectări, achiziții și contractări  
la comenzi, servicii de transport etc. Aceste rețineri de sumă  
prin oficiile poștale sunt supuse controlului bancar, indiferent  
dacă este vorba de sume mici sau mari.

Înregistrarea sumelor, către oficiile poștale se face prin  
dispoziții de plată. Contabilizarea reținerilor de sume prin  
oficiile poștale se face pe baza extrasului de cont. De exemplu:  
în cazul reținerii drepturilor de retribuire a angajaților se-  
zonieri din întreprindere, în sumă de 4000 lei, se înregistrează:

498	=	340		
creditori		cont curent	4000	4000
498,01				

### 5.3. Contabilitatea operațiunilor de decontare

În întreprinderile agricole de stat, datorită caracteru-  
rilor economice, a corelațiilor impuse cu bugetul statului, cu  
organul tutelar, conduc la înregistrarea în contabilitate, dis-  
tinct, a relațiilor de decontare. Acestea pot lua forma fie cu  
"bugetul statului", asigurările sociale și amortizarea, fie de de-  
contări în cadrul sistemului.

Pentru reflectarea operațiunilor cu bugetul de stat,  
bugetul asigurărilor sociale și cu amortizările se folosesc  
conturile: 430 "Decontări cu bugetul statului", 431 "Decontări  
privind asigurările sociale", 432 "Decontări privind amorti-  
zările". Cerințele caracteristice naturii acestor relații de decon-  
tare au reclamat dezvoltarea și organizarea unei contabilități  
analitice și amănunțive.

Pentru contul 431 "Decontări cu bugetul statului" se  
vor deschide fișe de cont analitice, astfel:  
340,01 "Decontări privind împrumuturile și amortizările  
imobilizărilor"  
430,02 "Decontări privind amortizările imobilizărilor"  
430,04 "Decontări privind beneficiul net"  
la subvenții din anul următor



- 231/30

- 430.05 "Decontări privind angajamentele prescrise"
- 430.06 "Decontări privind debitorii reactivați";
- 430.07 "Decontări privind diferențele de preț imputate";
- 430.09 "Alte decontări cu bugetul statului"

Pentru contul 431 "Decontări privind asigurările sociale" se vor deschide fișe de cont analitice:

431.01 "Decontări privind contribuția unității la asigurările sociale";

431.02 "Decontări privind contribuția angajaților pentru pensia suplimentară".

Pentru reflectarea relațiilor de decontare cu trustul, departamentul, precum și cu subunitățile din cadrul întreprinderii se folosesc conturile:

440 "Decontări între unitate și organul ierarhic superior"

441 "Decontări între unitate și subunități"

Între întreprinderi și organul ierarhic superior (trust, departament, minister) intervin frecvente relații economico-financiare ca: decontarea cotelor pentru acoperirea cheltuielilor de administrație și conducere, a cotelor pentru constituirea fondului de introducerea tehnicii noi, a creșterii mijloacelor circulante, a sumelor de constituirea fondului de consolidare pentru investiții necentralizate, formarea fondului pentru acoperirea diferențelor de preț în cazul produselor la care se aplică prețuri de producție interne, pentru finanțarea acțiunilor bugetare (epifitii, epizootii, inundații), pentru formarea fondului de investiții și inovații, pentru formarea fondului pentru finanțarea influențelor conjuncturale din comerț exterior etc. Aceste operații sînt reflectate atît în contabilitatea întreprinderii cît și a organului tutelar. Prin centralizare soldurile conturilor dispar. Deoarece natura acestor operații este foarte diversă, contul 440 "Decontări între unitate și organul ierarhic superior" se va dezvolta în analitic, mărind și ușurînd puterea de informare și de calcul a factorilor de decizie. Contul se va dezvolta în analitic astfel:

440.01 "Decontări privind beneficiul planificat"

440.02 "Decontări privind cota de cheltuieli cuvenită trustului".



440.03 "Decontări privind diferențele de preț la produsele la care sînt stabilite prețuri interne ale IAS"

440.04 "Decontări privind fondul de asigurare"

440.05 "Decontări privind fondul de introducere a tehnicii noi"

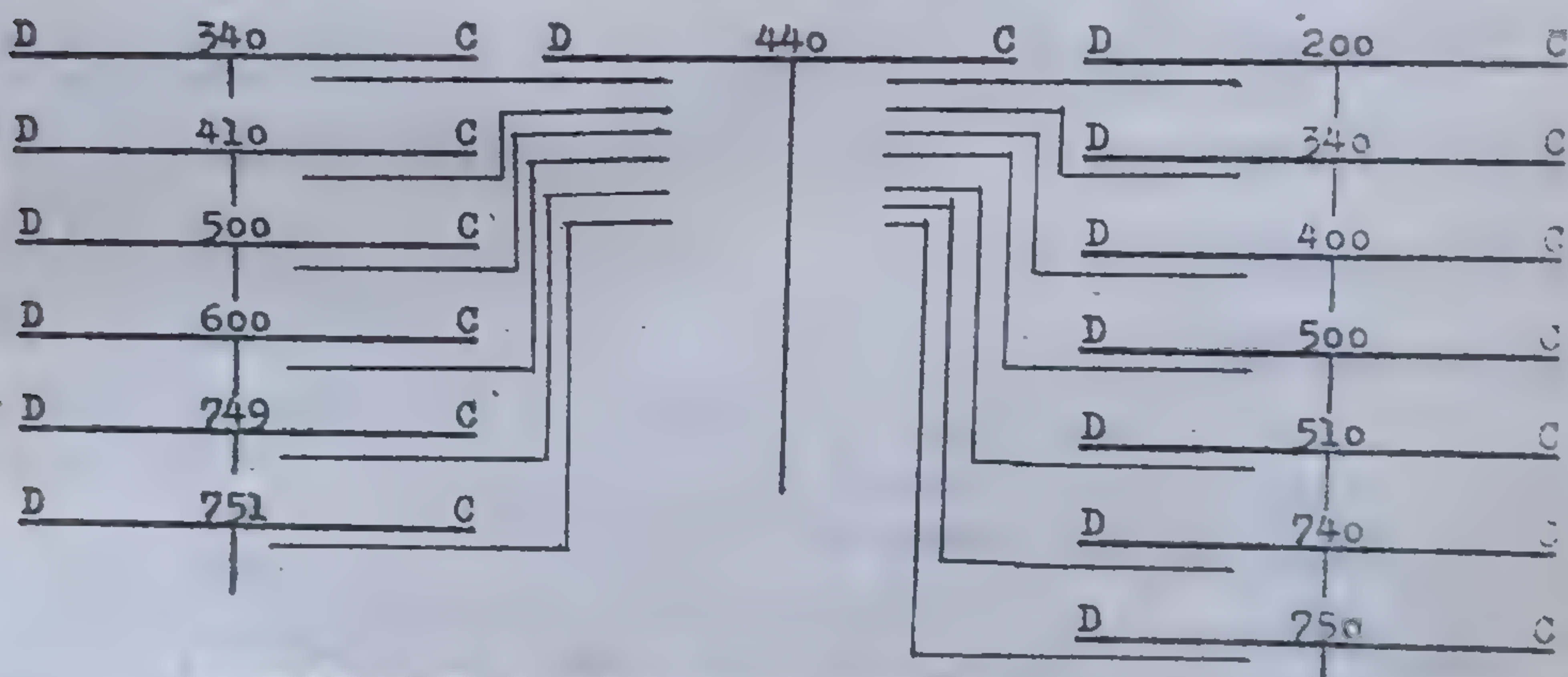
440.06 "Decontări privind diferențele conjuncturale de comerț exterior"

440.07 "Decontări privind beneficiul peste plan"

440.08 "Alte decontări cu trustul IAS"

440.09 "Alte decontări cu Departamentul agriculturii de Stat"

Schematic funcția contului este:



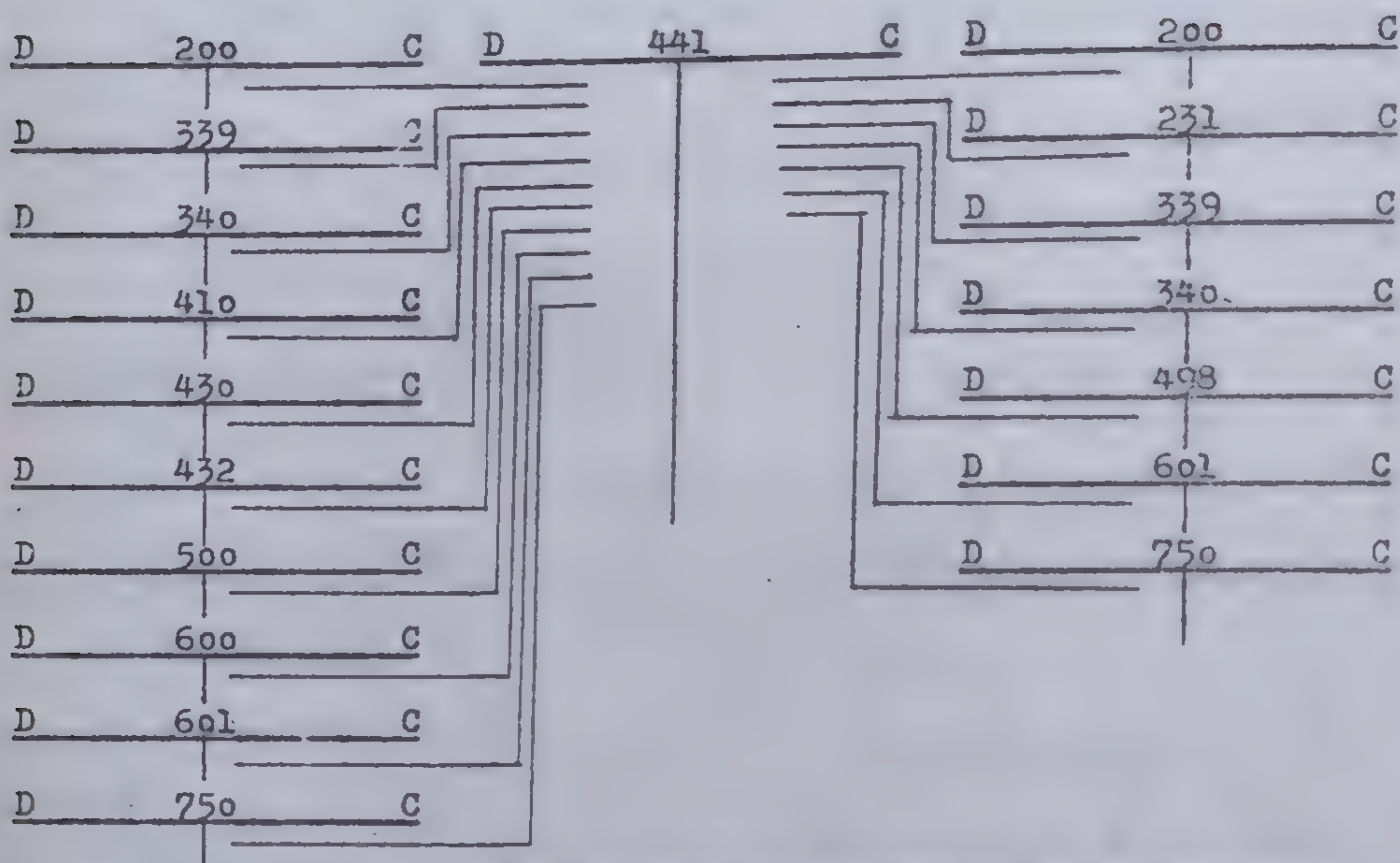
Decontări între unitate și subunități. În structura întreprinderii în afară de ferme și sectoare pot funcționa cantine și sectorul de magazine, care pentru desfășurarea activității economice li se alocă mijloace circulante și mijloace fixe. De asemenea mai pot interveni operații de decontare a amortizării, de mișcare a materialelor, semifabricatelor, livrare de produse, decontarea lucrărilor executate. De subliniat că, subunitățile nu au competența de a efectua decontări cu bugetul, furnizorii sau alte unități din afara sistemului.

Contabilitatea acestor relații reciproce se ține cu ajutorul contului 441 "Decontări între unitate și subunități". El se utilizează atât de către întreprindere cât și de subunitățile cu contabilitate proprie, înregistrările făcându-se reciproce. Contabilitatea analitică se dezvoltă pe subunități și pe categorii



de decontări.

Schematic funcția contului este:



Intrucât relațiile de decontare au caracter de reciprocitate între unitate și subunități, soldurile conturilor în contabilitatea acestora trebuie să fie egale și opuse.

Evidența mijloacelor bănești la trustul IAS, precum și oglindirea mișcării lor se ține la conturile ce formează grupa 31 "Disponibil de bancă pentru activitatea de bază", care cuprinde conturile 310 "Disponibil la bancă" și 311 "Disponibil la bancă pentru redistribuire". Fiecare cont este un cont distinct<sup>1</sup>. Funcțiunea conturilor este identică.

#### 6.4. Organizarea contabilității împrumuturilor

Prezența împrumuturilor în întreprinderile agricole de stat, datorită metodologiei planificării mijloacelor circulante, apar ca o necesitate a realizării echilibrului financiar. Programul P.C.R. și Legea Finanțelor prevăd realizarea unei concordanțe depline între venituri și cheltuieli, care de altfel se realizează prin planul anual de producție, venituri și cheltuieli, ce-l întocmește fiecare întreprindere. Prin el fiecare unitate își pune

1) Vezi Instrucțiunile de aplicarea planului de conturi pentru IAS 1972, p. 51.



în valoare, ținînd seama de realitățile concrete, resursele proprii și împrumuturile într-o formă cît mai optimă pentru realizarea acelor priorități ale producției. Aceasta determină ca prin organizarea contabilității împrumuturilor să se răspundă unor cerințe ca: evidențierea exactă și la timp; urmărirea existenței permanente a garanției materiale; oferirea de informații în legătură cu restituirile; a costului împrumutului.

O particularitate esențială a împrumuturilor este aceea că sînt planificate și că ele se acordă de bancă numai atunci cînd mijloacele bănești ale întreprinderii nu sînt suficiente pentru plățile curente a obligațiunilor lor. Banca acordă împrumut sub forma plății (creditări) directe, într-un scop bine determinat și în cadrul limitei de creditare.

Contabilitatea împrumuturilor, atît cea sintetică cît și cea analitică se dezvoltă corespunzător cerințelor cunoașterii scopului și a încadrării sau neîncadrării limita de creditare, anume:

- 800 "Împrumuturi pe termen scurt"
- 806 "Împrumuturi pentru mijloace fixe"
- 808 "Împrumuturi în condiții speciale"
- 809 "Împrumuturi restante"

Pentru cunoașterea structurii împrumuturilor pe termen scurt, contul sintetic se desfășoară pe conturi analitice, deschise separat pentru fiecare fel de împrumut primit de la bancă astfel:

- 800.01 "Împrumuturi pentru lucrări de mică mecanizare" și alte lucrări productive".
- 800.02 "Împrumuturi pentru calamități"
- 800.03 "Împrumuturi acordate pe bază de aprobări speciale (HCM, DCM).
- 800.05 "Împrumuturi pentru reparații capitale"
- 800.09 "Alte împrumuturi pe termen scurt"

Împrumuturile pe termen scurt se acordă pe maximum 12 luni, cu excepția celor pentru acoperirea temporară a pierderilor din calamități naturale acordate pe bază de H.C.M.; pentru introducerea micii mecanizări și a altor lucrări, productive, precum și



în valoare, ținând seama de realitățile concrete, resursele proprii și împrumuturile într-o formă cât mai optimă pentru realizarea acelor priorități ale producției. Aceasta determină ca prin organizarea contabilității împrumuturilor să se răspundă unor cerințe ca: evidențierea exactă și la timp; urmărirea existenței permanente a garanției materiale; oferirea de informații în legătură cu restituirile; a costului împrumutului.

O particularitate esențială a împrumuturilor este aceea că sînt planificate și că ele se acordă de bancă numai atunci cînd mijloacele bănești ale întreprinderii nu sînt suficiente pentru plățile curente a obligațiunilor lor. Banca acordă împrumut sub forma plății (creditări) directe, într-un scop bine determinat și în cadrul limitei de creditare.

Contabilitatea împrumuturilor, atît cea sintetică cît și cea analitică se dezvoltă corespunzător cerințelor cunoașterii scopului și a încadrării sau neîncadrării limitei de creditare,

**enumere:**

- 800 "Împrumuturi pe termen scurt"
- 806 "Împrumuturi pentru mijloace fixe"
- 808 "Împrumuturi în condiții speciale"
- 809 "Împrumuturi restante"

Pentru cunoașterea structurii împrumuturilor pe termen scurt, contul sintetic se desfășoară pe conturi analitice, deschise separat pentru fiecare fel de împrumut primit de la bancă astfel:

800.01 "Împrumuturi pentru lucrări de mică mecanizare" și alte lucrări productive".

800.02 "Împrumuturi pentru calamități"

800.03 "Împrumuturi acordate pe bază de aprobări speciale (HCM, DCM).

800.05 "Împrumuturi pentru reparații capitale"

800.09 "Alte împrumuturi pe termen scurt"

Împrumuturile pe termen scurt se acordă pe maximum 12 luni, cu excepția celor pentru acoperirea temporară a pierderilor din calamități naturale acordate pe bază de H.C.M.; pentru introducerea micii mecanizări și a altor lucrări, productive, precum și



a altor împrumuturi pe termen scurt cu excepția celor pentru activitatea de producție, a căror evidență se ține la contul 340 "Cont curent".

Operațiunile în cont se prezintă astfel:

D	359	C	D	300	C	D	359
D	340	C	Cu rambursările și cu valoarea lucrărilor de muncă mecanizare puse în funcțiune		Su cu mele virate și plătit	D	340
D	510	C				D	410
D	701	C					

Împrumuturile pentru mijloace fixe intervin numai la condițiile pentru acoperirea valorii unor investiții concretizate în mijloace fixe productive puse în funcțiune. Tot la acest cont se înregistrează și împrumuturile aferente mijloacelor fixe puse în funcțiune, executate în regie sau antrepriză sau achiziționate din împrumuturi acordate de bancă pentru introducerea micii mecanizări. Cerința cunoașterii, reclamă informații, fapt ce conduce la o dezvoltare în analitic a împrumuturilor pentru introducerea micii mecanizări și a împrumuturilor pentru acoperirea valorii unor investiții.

Rambursarea împrumuturilor se face din beneficii, în termen de maximum 3 ani de la punerea lor în funcțiune. Mărimea scadențelor pot fi uniforme sau pot varia în funcție de eficiența economică și se face numai din contul curent; indiferent soldul.

Intrucât s-a exemplificat folosirea acestui împrumut în corelație cu evidența cheltuielilor de producție a sectoarelor de servicii considerăm să nu mai revenim.

În fapt, corelațiile privind contul de împrumut pentru mijloacele fixe sînt:

D	700	C	D	306	C	D	100	C
D	809	C	Cu rambursarea și nerambursarea în termen		Acordarea de împrumut			



Împrumuturi în condiții speciale. Ele intervin în condițiile unor imobilizări de mijloace circulante, care împiedică întreprinderea de a efectua în mod curent plăți. Aceste împrumuturi se acordă printr-un cont de împrumut separat, cu dobândă majorată și cu condiția ca întreprinderea să ia măsuri care să ducă la reîncadrarea în fondurile planificate, într-o perioadă de cel mult 6 luni.

În perioada când întreprinderea beneficiază de împrumuturi speciale, toate operațiunile se efectuează prin contul curent, însă volumul lor nu poate depăși limitele de creditare aprobate de bancă pentru aceste conturi. Rambursarea se face pe măsură lichidării cauzelor pentru care au fost acordate. Pentru utilizarea lor se plătește o dobândă majorată, care în economia noastră variază în funcție de politica financiară, având ca scop evitarea acestor împrumuturi.

Sistemizat funcția contului este:

D	520	C	D	808	C	D	520
		Rambursarea împrumutului			Cînd depășește limita de creditare		

Împrumuturi restante apare ca urmare a nerambursării la termenele stabilite a creditelor acordate întreprinderii, prin contul curent sau prin conturi separate de împrumuturi, precum și cu ocazia verificării lunare a garanției creditelor.

Verificarea garanției creditelor se face de bancă și are ca scop principal asigurarea concordanței dintre împrumuturile acordate și valorile creditabile existente și implicit exercitarea unui control periodic asupra modului în care întreprinderea respectă disciplina de credite și utilizează mijloacele materiale și bănești.

Operațiunea de verificare a garanției creditelor se face atât faptic prin verificarea la fața locului a existenței stocurilor, calității, condițiilor de păstrare etc., cit și scriptic pe baza datelor din bilanț sau bilanța de verificare prezentate bancii împreună cu situația garanției creditelor.



Rezultatele verificării conduc la una din situațiile: plusuri sau minusuri de garanție.

Funcția contabilă a contului se prezintă astfel:

D	340	C	D	809	C	D	340	C
D	700	C	Rambursa- rea împru- mutului	Minusuri de garanție și împrumuturi nerambursa- te în termen	D	806	C	



## C A P I T O L U L VII

### CONTABILITATEA PRODUSELOR, SEMIFABRICATELOR, VENITURILOR SI A REZULTATELOR FINANCIARE

#### 7.1. Noțiuni cu privire la produsele agricole și venituri

Activitatea desfășurată în fermele de producție se materializează în produse, semifabricate - care pot fi de natură vegetală, animală și industrială. În agricultură, datorită împărțirii produselor în funcție de obiectul calculației și importanței lor, s-au grupat în două mari categorii, și anume: principale și secundare. Această grupare răspunde în cea mai mare parte preponderenței produselor. Noi am mai adăuga că ea trebuie să satisfacă și scopul pentru care se cultivă plantele sau se cresc animalele.

Pentru edificare arătăm că un produs agricol poate fi considerat când principal când secundar. De exemplu la inul cultivat pentru fuior, tulpinele constituie produs principal; iar semințele produs secundar. În cazul când inul se cultivă pentru ulei, tulpinele constituie produs secundar iar semințele produs principal.

Prin livrare înțelegem expedierea efectivă a produselor către alte organizații economice, cu orice mijloc de transport sau predate loco întreprindere beneficiarului în vederea prelucrării directe la producător.

În general, livrări se fac către stat, în vederea formării fondului central de produse, livrări la alte ferme și prin magazinele proprii de desfacere a mărfurilor. Potrivit Legii nr.19/1971, cu privire la regimul prețurilor și tarifelor, livrările către fondul central se realizează la prețurile producătorilor, care corespund prețului mediu pe țară sau pe zone pedoclimatice, plus un beneficiu. Beneficiu este normat pe ramură, în raport cu fondurile de producție - fixe și circulante. Acesta - împreună cu taxa asupra fondurilor de producție constituie o resursă principală pentru reproducția lărgită în concordanță cu politica de dezvoltare a economiei naționale.

Prin Lege s-a mai acreditat folosirea de costuri unitare



planificate ale unităților și un beneficiu minim, în cazul cînd întreprinderea cultivă unele produse pe suprafețe mari, cu fertilități mult diferențiate, cu scopul de a satisface nevoile de consum ale populației sau pentru export, respectiv nevoia socială.

Livrările interne între subunități se fac la preț intern de decontare.

In cazul livrărilor către export, în condiții cerute de clientul extern de calitate și ambalare stabilite în contract, se folosesc prețurile de producție la care se adaugă prima de export.

## 7.2. Organizarea evidenței produselor și veniturilor la ferme

Documente de evidență primară

Actualul concept de organizare a contabilității impune ca la nivelul fermelor să se realizeze o evidență analitică, cantitativ și valoric, folosindu-se în acest scop formularul de evidență operativă "Livrarea produselor din stoc" și "Registrul de materiale". Modul de evidență oferă elemente legate de realizarea planului deoarece pe primul rînd - se înregistrează livrările anuale planificate. De asemenea, oferă informații legate de gestionarea produselor. Înregistrarea livrărilor se face pe baza "bonului de ieșire" întocmit de gestionar, sau pe baza actului de livrare - recepție - decontare".

Partida 11. Livrarea produselor din stocul de la 1-1-197...

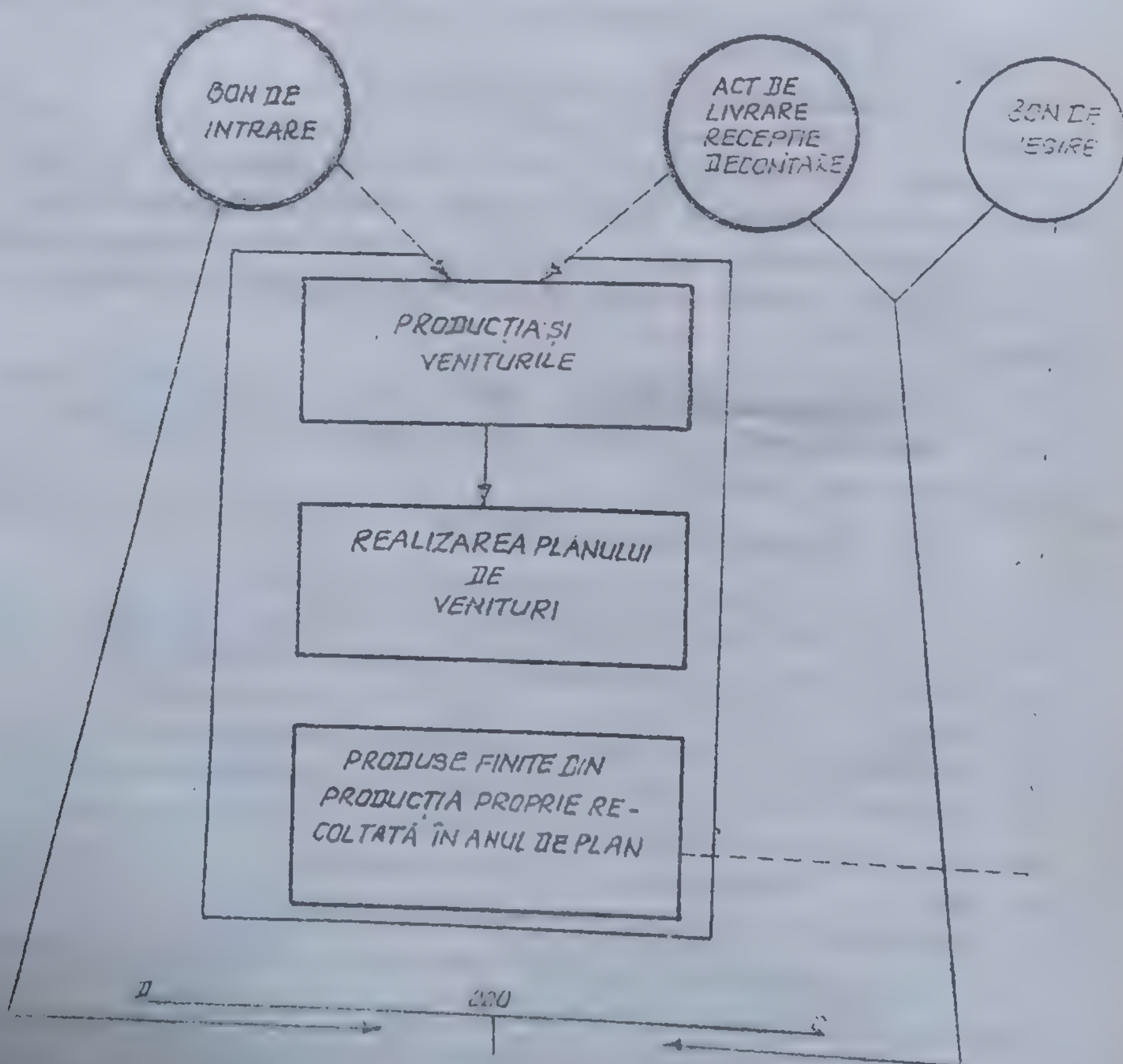
[illegible]



La sfârșitul anului se înregistrează și valcarea produselor finite aflate în stoc, conform inventarului.

Bonul de ieșire se folosește numai pentru evidențierea consumului de produse finite, din producția anului de plan. Sintetizat evidențierea produselor se organizează atât la ferme cât și la contabilitate (fig.55).

În cazul livrărilor pentru export, întreprinderile agricole au obligația ca în termen de 24 ore de la expedierea produselor să trimită întreprinderii de comerț exterior, Agroexport, factura "proformă", însoțită de documentele ce dovedesc expedierea și calitatea mărfii





Decontarea produselor livrate se face prin una din cele două modalități de plată: încasso-ul documentar sau acreditivul documentar.

Scolastic, documentele de decontare internațională le împărțim în două categorii: documente principale și documente secundare.

A. Documente principale:

a) Documente de încărcare și expediție, ca: frântul internațional sau adeverința unei case de expediție, conosamentul maritim sau fluvial, conosamentul aerian și recipisa poștală;

b) Documente de asigurare, ca: polița de asigurare și certificatul de asigurare;

c) Documente de recepție calitativă, certificatul de recepție calitativă și cantitativă. El se întocmește de către Inspectoratul General de Stat pentru controlul calității produselor și îmbracă diferite forme: pentru cereale - buletine de analiză, pentru animale vii - certificate veterinare, pentru semințe, legume și fructe - certificate fitopatologice sau fitosanitare.

B. Documente secundare. Dintre acestea sînt: factura externă, certificatul de origine, specificațiile, certificatul de garanție și de greutate.

7.3. Contabilitatea produselor

La contul 220 "Produse finite" se înregistrează atât produsele principale cît și cele secundare, obținute de către ferme, la prețuri interne de decontare. La nivelul întreprinderii, contabilitatea analitică se ține pe feluri de produse, valoric, pe ferme. Ea trebuie să corespundă cu cea de la contul sintetic 220 "Produse finite" și cu cea analitică de la ferme. Fișa contului 220 "Produse finite" se desfășoară în conturi analitice pe ferme. Lunar are loc o confruntare a operațiunilor de la ferme cu cele de la contabilitate, cu ajutorul situației stocurilor.

Operațiunile se fac numai pe bază de documente primare emise de către ferme.

Datorită faptului că produsele se înregistrează, în cursul anului, la prețurile interne de decontare, contul 220 "Produse



finite" se va debita - prin corespondență - cu contul 540 "Decontarea producției". Pe măsura livrărilor și consumării produselor sau a constatării lipsurilor, contul "Produse finite" se creditează prin debitul contului "Decontarea producției".

Rolul contului 540 "Decontare producției" este de a înlesni rezolvarea contabilă a unor probleme legate de gestionarea produselor. Organizarea lui analitică conduce la cuhoasterea pe întreprindere - valoric - a produselor finite obținute în anul de plan; animalelor și păsărilor tinere și la îngrășat și a semifabricatelor. Deci, contul 540 "Decontarea producției" se va desfășura în următoarele analitice:<sup>1</sup>

540.01 "Produse finite obținute în anul de plan"

540.02 "Animale și păsări tinere și la îngrășat"

540.03 "Semifabricate"

În cadrul acestor analitice, evidența se ține valoric, pe ferme de producție și defalcăt pe produse principale și secundare.

Gestionarea produselor agricole ridică probleme datorită proprietăților, ca scădere în greutate datorită uscării, a condiționării lor, respectiv de îmbunătățire calitativă prin eliminarea prafului, a corpurilor străine etc. precum și a creșterii în greutate datorită condițiilor de depozitare.

Stabilirea procentelor de scădere se face prin folosirea tabelului Duval<sup>2</sup>.

Exemplificăm: Produsul grâu înmagazinat a avut loc de depozitare 18% umiditate, iar la un moment dat 14%. Aritmetic, ar rezulta o pierdere în umiditate de 4%, dar ea nu este reală.

În condițiile formulei Duval, cunoscând indicele de umiditate la intrare (a) și cel de la ieșire (b), se stabilește următorul procent de reducere în greutate:



$$x = \frac{100 \cdot (a - b)}{100 - b}$$

Introducînd în formulă datele de mai sus obținem:

$$x = \frac{100 \cdot (18 - 14)}{100 - 14} = \frac{100 \times 4}{86} = 4,65\%$$

Cu acest procent vom opera în calculele de stabilire a pierderilor din umiditate.

În eventualitatea cînd produsul cîștigă o creștere în greutate, generată de sporirea umidității, se aplică relația:

$$x = \frac{100 - (b - a)}{100 - b}$$

De exemplu: Un produs la înmagazinare a avut 14% umiditate iar la ieșire 18%. Procentul de creștere va fi:

$$x = \frac{100(18 - 14)}{100 - 14} = \frac{100 \times 4}{86} = 4,65\%$$

Un alt fenomen, și foarte frecvent, a scăderii în greutate a produselor agricole, este condiționarea. Scăderea în greutate a produselor supuse condiționării se stabilește în raport cu rezultatul îmbunătățirii calitative - obținută prin reducerea conținutului de corpuri străine.

Exemplificăm: Se înmagazinează 50.000 kg grâu cu 5% corpuri străine ( $CS_1$ ). După efectuarea curățirii a rezultat 2% corpuri străine ( $C.S_2$ ).

Cunoscînd aceste elemente se poate determina scăderea în greutate a produsului supus curățirii de corpuri străine, prin aplicarea relației:

$$\begin{aligned} S.G. &= \frac{C \cdot (C.S_1 - C.S_2)}{100} = \frac{50.000 \cdot (5 - 2)}{100} = \\ &= \frac{50.000 \times 3}{100} = \frac{150.000}{100} = 1.500 \text{ kg} \end{aligned}$$

Exemplificăm principalele operațiuni economice legate de obținerea și vânzarea produselor.

- Se obțin în urma recoltării produse în valoare de



1.000.000 lei;

- Se livrează produse în valoare de 800.000 lei, cunoscând că prețul producătorilor este de 920.000 lei. Cheltuielile de producție aferente producției suma de 690.000 lei. La sfârșitul anului stocul de produse finite este de 200.000 lei, care se constituie ca venit al anului de plan.

220	=	540	1000000	1000000
Produse finite		Decontarea producției		
540	=	220	800000	800000
Decontarea producției		Produse finite		
400	=	600	920000	920000
Clienți		Venituri din activitatea de bază		
540	=	600	200000	200000
Decontarea producției		Venituri din activitatea de bază		
600	=	5000	690000	690000
Venituri din activitatea de bază		Cheltuielile producției de bază		
600	=	750	430000	430000
Venituri din activitatea de bază		Beneficii și pierderi		

#### 7.4. Contabilitatea animalelor tinere și la îngrășat

În cadrul întreprinderilor agricole de stat se pot organiza ferme de creștere a animalelor tinere sau de îngrășat.

În zootehnie sfera de calcul a contabilității cuprinde:  
a) existența și mișcarea animalelor; b) cheltuielile de întreținere și îngrijire.

La nivelul fermei, evidența operativă a animalelor tinere și la îngrășat se ține - cantitativ - cu ajutorul "Registrului jurnalul a evoluției efectivilor de animale". Orice achiziționare de animale tinere se înregistrează în partida "Animale și păsări tinere și la îngrășat" din "Registrul jurnal" al fermei, urmat apoi, de înregistrarea în "Jurnalul evoluției efectivului de animale". Evidența cantitativă se ține pe capete și în kg, pentru animalele ce se cîntăresc și numai pe capete cele care nu se cîntăresc.



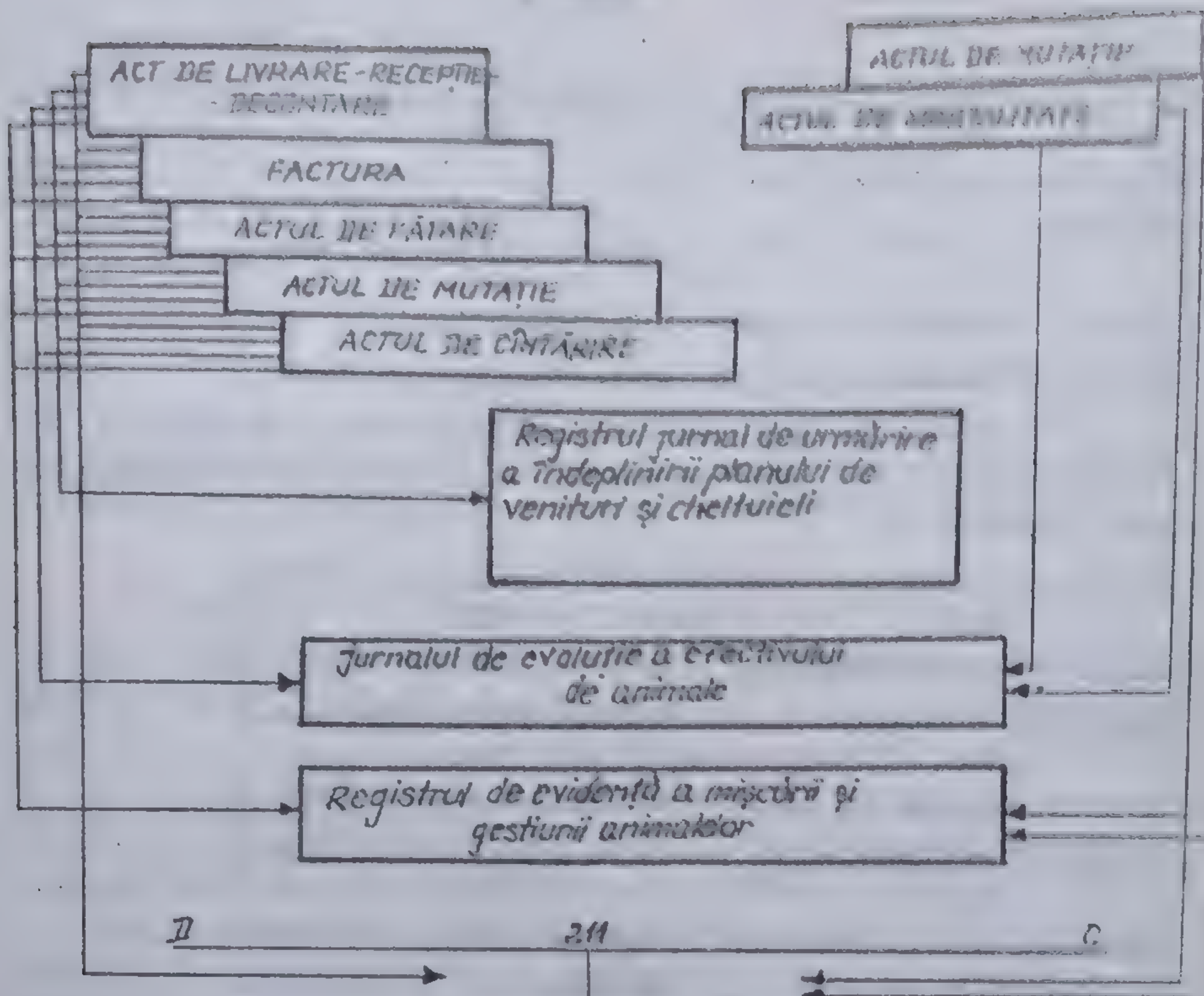
Evidența mișcării animalelor tinere și a animalelor la îngrășat și recondiționate se ține la contul, ce capătă titlul corespunzător substanței, care se dezvoltă în analitic, cantitativ pe ferme și specii de animale și în cadrul acestora pe categorii de vîrstă prevăzute în planul de venituri și cheltuieli și valoric numai pe specii de animale și în cadrul acestora pe categorii de vîrstă. Sporul obținut, ca și întreaga evoluție a animalelor tinere și la îngrășat se înregistrează la prețuri interne de decontare.

Pentru fiecare specie de animale se deschide cîte o fișă de cont analitică, cu coloane dezvoltătoare pe categorii. Ele sînt grupate pe ferme. Tot la nivelul întreprinderii se mai ține și "Registrul de evidența mișcării și gestionării animalelor și a păsărilor tinere și la îngrășat, pe întreprindere. O cerință a sistemului informațional este de a se asigura o concordanță între evidența de la fermă și cea de la întreprindere. Ea este asigurată prin borderoul săptămînal de mișcarea animalelor, întocmit de ferme, păstrînd structura registrului de evoluție a efectivului de animale, care se depune la sectorul economic împreună cu documentele primare corespunzătoare. Acest borderou îndeplinește aceleași funcții ca și situația soldurilor întocmită pentru produse și materiale.

Prin această modalitate la nivelul întreprinderii se înregistrează centralizat evoluția animalelor tinere și la îngrășat în fișa de evidența analitică a fermei, respectiv al speciei.

Datorită faptului că înregistrarea animalelor tinere și la îngrășat, în cursul anului, se face la prețurile interne de decontare, contul 211 "Animale tinere și la îngrășat" se va debita și credita după caz, prin corespondență cu contul 540 "Decontarea producției". În general, în debit se va înregistra intrarea animalelor, ca urmare a cumpărărilor; nașterii, creșterii în greutate (spor), a mutațiilor de la animale adulte de producție și reproducție, precum și diferențele de preț aferente mutațiilor, iar în credit vînzările, sacrificările, pierderile prin mortalități, dispariții, mutațiile în categoria animalelor adulte de producție și reproducție.





Dar pe lângă operațiunile legate de evoluția și gestiunea animalelor tinere, intervin concomitent înregistrări și evidențiere a venitului, în condițiile când o fermă cumpără animale tinere și la îngrășat de la altă fermă din cadrul aceleiași întreprinderi și care se reflectă astfel:

500	=	600
Cheltuielile producției de bază		Venituri din activitatea de bază

În eventualitatea cumpărării de animale tinere și la îngrășat de la terți, din afara întreprinderii, intervin concomitent înregistrările:



500	=	410
Cheltuielile producției de bază		Furnizori
211	=	540
Animale tinere și animale la îngrășat		Decontarea producției

În cazul în care intervin recondiționări de animale adulte de producție și reproducție în contabilitate se fac următoarele operațiuni:

500	=	210
Cheltuielile producției de bază		Animale adulte de producție și reproducție
211	=	540
Animale tinere și animale la îngrășat		Decontarea producției
500	=	600
Cheltuielile producției de bază		Venituri din activitatea de bază

Cerințele cunoașterii realității, în condițiile ieșirii animalelor tinere și la îngrășat, a gestiunii economice, a impus pe lângă înregistrarea 211 = 540 și evidențierea veniturilor aferente operațiunii de recondiționare.

Vînzarea animalelor tinere și la îngrășat în afara întreprinderii conduce la înregistrările:

400	=	600
Clienți		Venituri din activitatea de bază
540	=	211
Decontarea producției		Animale tinere și animale la îngrășat

În cazul intervenției unei mutații, respectiv de trecere a animalelor tinere și la îngrășat în categoria animalelor adulte, se fac înregistrările:



210	=	600
Animale adulte de pro- ducție și reproducție		Venituri din activitatea de bază
540	=	211
Decontarea producției		Animale tinere și ani- male la îngrășat

Recuperările, lipsurile imputabile și neimputabile se înregistrează după aceleași reguli, ca și cele de la produsele finite și sunt comune tuturor ramurilor economiei naționale.

#### 7.5. Contabilitatea semifabricatelor

În agricultură sunt considerate semifabricate stocurile de must, vinuri, țuică și rachuri al căror proces tehnologic se află în curs și care se încheie numai în momentul vânzării producției. Orice produs, pentru obținerea lui și pînă la desfacere, trece prin mai multe faze distincte: De exemplu, în vinificare: vinificația anului curent, continuarea vinificației din anul precedent și învechirea vinului. Fiecare fază de producție reclază cheltuieli de producție și se termină cu un anumit semifabricat, cărui contabilitate - prin datele sale - îi calculează costul efectiv.

În cadrul vinificației anului de plan, se calculează costul de cost pentru cele două subfaze ale procesului tehnologic, respectiv în cea de prelucrare a strugurilor - pînă la obținerea mustului și de continuare a vinificației, inclusiv a cheltuielilor legate de păstrarea vinului.

Invechirea vinului este o fază distinctă, care o reclază consumațiuni de valori specifice. costul efectiv se poate calcula la sfîrșitul anului, precum și în momentul vânzării semifabricatelor. Produsele secundare se scad din totalul cheltuielilor de producție la prețul convențional stabilit.

Fiindcă semifabricatele se obțin - în general - în fermele agricole industriale sau mixte, se calculează și randamentul fiecărei faze ca raport între cantitatea de must rezultată și cantitatea de struguri folosită și între cantitatea de vin rezultată și cantitatea de must etc.



Deci, la semifabricate, se fac două calculații distincte:

- una privind vinul nou;
  - a doua pentru vinul din anul precedent și vinul la în-
- vechit.

Prețul de cost se folosește atât la livrările de vin și  
țuică cît și la evaluarea stocului la sfîrșitul perioadei.

Exemplificăm: Ferma "A" preia 500.000 kg struguri de la  
ferma "B", cunoscînd prețul intern de decontare de 2 lei kgr, iar  
prețul de producție de 2,50 lei kg. Cu prelucrarea strugurilor se  
fac următoarele cheltuieli: retribuirea muncii 60.000 lei, CAS  
15%, amortizarea 201.000 lei, materiale 16.500 lei, cheltuielile  
sectorului economic 38.500 lei. Datele sînt ipotetice.

540	=	220		
Decontarea producției		Produse	1.000.000	1.000.000
441	=	600.01	1.250.000	1.250.000
Decontări între uni-		Venituri din activi-		
tate și subunități		tatea de bază		
200	=	441	1.250.000	1.250.000
Materiale		Decontări între uni-		
		tate și subunități		
500	=	200	1.250.000	1.250.000
Cheltuielile produc-		Materiale		
ției de bază				
500	=	%	325.000	
Cheltuielile produc-				
ției de bază		420		60.000
		Decontări cu persona-		
		lul		
		431		9.000
		Decontări privind asi-		
		gurările sociale		
		432		201.000
		Decontări privind amor-		
		tizările		
		200		16.500
		Materiale		
		601.04		38.500
		Venituri din alte ac-		
		tivități		

In urma prelucrării se obțin: 350.000 kg must și 150.000  
kg tescovină, cunoscînd că prețul intern de decontare este de 5  
lei și respectiv de 1,50 lei kg.



%	=	540		1.975.000
222		Decontarea producției	1750000	
Semifabricate				
220			225000	
Produce finite				

Se continuă procesul de vinificație cu care se fac următoarele cheltuieli: retribuirea muncii 12.000 lei, materiale lei 8.500, amortizarea mijloacelor fixe 31.052 lei, CAS 15 %, cheltuielile sectorului economic 4.148 lei.

540	=	222	1750000	1750000
Decontarea producției		Semifabricate		
500	=	%	57500	
Cheltuielile producției de bază		420		12000
		Decontări cu personalul		
		200		8500
		Materiale		
		432		31052
		Decontări privind amortizările		
		431		1800
		Decontări privind asigurările sociale		
		601.04		4148
		Venituri din alte activități		

Din continuarea vinificației se obține 348.000 kg vin nou și 12.000 kg drojdie. Prețul de înregistrare este de 6,50 lei/kg la vin și de 1,80 lei la drojdie.

%	=	540		2283600
222		Decontarea producției	2262000	
Semifabricate				
220			21600	
Produce finite				



Costul efectiv al vinului nou este:

$$\frac{1.632.500 - (150.000 \times 1,5 + 12.000 \times 1,8)}{348.000} = 3,98 \text{ lei/kg}$$

Procesul de vinificație continuă cu învechirea. Înregistrarea cheltuielilor de producție și a rezultatelor se fac la fel.

Să presupunem că se livrează 200.000 kg vin nou la preț de 9,50 lei kg. Are loc stabilirea rezultatelor.

400	=	600.02	1900000	1900000
Clienți		Venituri din activitatea de bază		
540	=	222	1300000	1300000
Decontarea producției		Semifabricate		
540	=	600	1208000	1208000
Decontarea producției		Venituri din activitatea de bază		
600	=	500	1632500	1632500
Venituri din activitatea de bază		Cheltuielile producției de bază		
600	=	750	1475500	1475500
Venituri din activitatea de bază		Beneficii și pierderi		

Din calculele de mai sus rezultă că contul 222 "Semifabricate" funcționează, sub raport contabil, împreună cu contul 540 "Decontarea producției", cu excepția la sfârșitul anului, când stocul de semifabricate se înregistrează ca venit al anului curent.

Prin instrucțiunile de aplicare a planului de conturi s-a învederat și posibilitatea, ca unele ferme industriale să cumpere vin nou de la alte ferme din cadrul întreprinderii sau de la terți sau chiar să vândă ea altor ferme de producție din cadrul aceleiași întreprinderi. În aceste cazuri intervin operațiuni corespunzătoare de cumpărare și de vânzare. Reflectarea lor în contabilitate se face la fel ca și a produselor și a animalelor tinere și la îngrășat.

Evidența proceselor de transformare și de prelucrare a strugurilor, tescovinei și drojdiei se ține cu ajutorul "Registrului de fabricație". Datele lui servesc la stabilirea randamentului.



La ferme evidența gestionară a semifabricatelor se ține, cantitativ și valoric, în "Registrul de materiale", pe feluri, sorturi și ani de producție și pe categorii de băuturi alcoolice, iar la contabilitate contul 222 "Semifabricate", se ține valoric, pe fiecare fermă agricolă de producție gestionară de semifabricate.

#### 7.6. Contabilitatea veniturilor din activitatea de bază

Actuala metodologie prevede a se considera venituri din activitatea de bază:

- livrările de produse vegetale, animale și industriale în afara întreprinderii, cât și între fermele aceleași întreprinderi;
- produsele finite rămase la sfârșitul anului în stoc, indiferent dacă este destinat valorificării sau consumului propriu;
- valoarea animalelor și a păsărilor tinere trecute în categoria animalelor adulte de producție și reproducție, ca urmare a bonității lor;
- livrările de animale, indiferent dacă sînt tinere și la îngrășat sau adulte de producție și reproducție;
- sumele încasate ca sporuri de preț, pentru livrările peste plan sau ca diferențe de preț.

Nu se includ la venituri:<sup>1</sup>

- produsele obținute în anul curent (plan), consumate sau prelucrate în interiorul aceleiași ferme, într-un nou proces de producție în cursul aceluiași an;
- valoarea producției vegetale neterminate la sfârșitul anului, inclusiv valoarea stocului de animale tinere și animale la îngrășat și a stocului de semifabricate, stabilită pe baza inventarierii și care rămîn în soldul contului 500 "Cheltuielile producției de bază", respectiv conturile 211 "Animale tinere și la îngrășat" și 222 "Semifabricate";
- realizarea din alte activități ale fermelor de producție (lucrări cu tractoarele și mașinile agricole către alte ferme și sectoare etc), care se înregistrează în creditul contului 500 "Cheltuielile producției de bază".

<sup>1)</sup> Ministerul Finanțelor, Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru I.A.S.-uri, 1972, pag. 150.



Evidența veniturilor la nivelul fermelor este consemnată în partida "Producția și veniturile; Realizări din alte activități" care intră în componența "Registrului jurnal pentru urmărirea îndeplinirii planului de venituri și cheltuieli". Înregistrările se fac pe feluri de produse cantitativ și valoric. Se deschid partizi pentru fiecare produs. Exemplificăm.

Partida 10. Producția și veniturile ; Realizări din alte activități										
Produsul, serviciul (realizarea)			Grân			U/M t			Preț intern de decont 800 lei	
Documentul de înregistrare			Explicații (indicarea beneficiarului, sursei)	Producția (realizarea) totală			Venituri (realizări) din			
Folul	Nr.	Data		Cantități		Valoare — lei —	Din afara I.A.S.		De la alte ferme (sealote)	
				Fizic	Stas		Cantit. Stas	Valoare — lei —	Cantit. Stas	Valoare — lei —
				5	6	7	8	9	10	11
			Plan anual	300	300	240000				
B 1	1	5 VI		30	30	24000				
B 1	2	20 VI		200	200	160000				
B 1	3	25 VI		110	110	80000				
						264000				

La nivelul întreprinderii se ține o evidență analitică globală pe ferme, iar în cadrul acestora, pe feluri de produse, cu defalcarea pe coloane - cantitativ și valoric - potrivit destinației (livrări în afara întreprinderii și livrări la alte ferme).

Acțiunea de livrare (realizarea producției) reclamă o succesiune de operații, ca:

a) - pregătirea producției care reclamă cheltuieli de sortare, ambalare etc. În condițiile exportului pot interveni cheltuieli speciale, care se pot face numai în condițiile recuperării prin prețurile externe. Aceste cheltuieli se înregistrează la contul 510 "Cheltuielile activităților auxiliare", sectorul A.D.T.

b) livrarea producției către I.V.C.P.T., care presupune transportul acesteia. Produsele agricole se vând statului, la prețurile de producție, care sunt stabilite loco producător.



adică fără a se include cheltuielile de transport. Ele sunt portate de I.V.C.P.T. Se pot stabili pentru preluarea produselor la fondul centralizat al statului și condiția "franco destinație" sau altele;

c) decontarea producției de către I.V.C.P.T. sau alți beneficiari, care poate fi făcută prin bancă sau în numerar;

d) refuzul plății și restituirea produselor livrate, în cazul în care se dovedesc necorespunzătoare.

Privind evidența livrării și decontării produselor și semifabricatelor, a stabilirii veniturilor perioadei de calcul s-a exemplificat la temele corespunzătoare. Considerăm să prezentăm sinoptic operațiunile legate de funcțiunea contului 600 "Venituri din activitatea de bază".

D	220	C	D	600	C	D	210	C
	Cu livrările de produse din stoc de la I.I.						Cu valoarea animalelor tinere trecute în cont animale adulte	
D	430	C				D	400	C
	Diferența favorabilă la export						Cu valoarea produselor livrate	
D	500	C				D	440	C
	Cu cheltuielile aferente veniturilor						Cu influențele nefavorabile la export și care se recuperează de la M.A.I.A.	
D	750	C				D	441	C
	Beneficiu rezultat						Cu livrări către ferme și magazinul de desfacere	
						D	500	C
							Livrări de animale între ferme din aceeași întrep.	
						D	540	C
							Cu stocul de produse	
						D	750	C
							pierdere rezultată	



### 7.7. Contabilitatea veniturilor ca urmare a desfacerii producției pe piața externă

Întreprinderile agricole de stat desfac produse agricole pe piața externă prin întreprinderea "Agroexport", pe bază de comision, precum și pe bază de contracte economice încheiate direct cu clienții externi, când sînt autorizate în acest sens. Chiar și în cazul exporturilor de produse în condiții de comision, se creează raporturi juridice directe între IAS și partenerii străini, întrucît întreprinderea "Agroexport" încheie contracte cu clienții externi în numele și pe contul lor, iar produsele exportate trec de la IAS direct în proprietatea clienților externi.

Decontarea producției a impus pe lîngă prețul producătorilor și intervenția prețului intern complet franco frontieră română și prețul extern franco frontieră română.

Prețul intern complet franco frontieră română cuprinde: prețul producătorilor sau de calcul, cheltuielile speciale de export (condiționări), cheltuielile de ambalare și cheltuielile de circulație pînă la frontiera română.

Prețul extern franco frontiera română este exprimat în lei valută și transformat apoi în lei pe baza coeficienților interni de decontare, care se încasează de la Banca de Comerț Exterior. Acești coeficienți au la bază paritatea oficială a leului, la care se adaugă o primă și sînt stabiliți în mod diferențiat pe relații<sup>1</sup>.

1) Prețul extern se stabilește în momentul tranzacției, în valută convenită, numită valută de tranzacție. În unele cazuri, plata se face și într-o altă valută, numită valută de decontare, ca: dolarul și rubla convertibilă-valută colectivă. O problemă în operațiunile de comerț exterior sînt modalitățile de convertire ale unei monede în alta. Situația e diferită în funcție de regimul monetar în care ne găsim. Astfel sub imperiul regimului etalon aur, convertibilitatea unei monede în alta se face făcînd raportul dintre paritățile lor. Acest raport poate fi privit din două puncte de vedere: al conținutului de metal prețios cînd avem de-a face cu o partitate metalică, al raportului legal stabilit între două unități monetare cînd avem de-a face cu paritatea legală și în fine în regimul țărilor C.A.E.R. unde convertibilita-



tea se face cu ajutorul parității puterii de cumpărare, prin raportarea puterii de cumpărare ce o are o monedă față de alta, fără a se exclude regimul etalon aur. Intre țările membre C.A.E.R., s-a acceptat hotărîrea ca decontările multilaterale să se efectueze într-o valută internațională - rubla convertibilă. Ea poate fi achiziționată de fiecare țară ca urmare a livrării de mărfuri și a primirii de credite de la Banca Internațională de Colaborare Economică. Ea nu circulă sub formă de bancnote și are un curs stabil, corespunzător conținutului ei în aur - 0,987412 gr aur pur de 24 carate. Luînd ca bază lista de cursuri, pentru valute în cont, leul românesc se găsește în următoarele parități monetare:

- rubla față de leu  $\frac{0,987412}{0,148112} = 6,67$  lei
- francul francez  
față de leu  $\frac{0,16}{0,148112} = 1,08$  lei
- dolarul SUA față de  
lei  $\frac{0,736662}{0,148112} = 4,97$  lei
- rubla față de dolarul S.U.A.  $\frac{0,987412}{0,736662} = 1,34$  dolari SUA

Începînd din iulie 1974, valuta încasată din exportul de produse se decontează de către bancă la un coeficient intern de decontare, de 20 lei pentru o rublă transferabilă sau pentru un dolar SUA.

2. Prin valută trebuie să înțelegem monedele metalice sau bancnotele unei țări străine, iar devizele mijloacelor de plată, cum ar fi: cecul, scrisoarea de credit, acreditivul, ordinul de plată etc. exprimate în monedă străină. Toate acestea în condițiile pieței capitaliste pot fi negociate prin bursă și pot avea diferite cursuri în burse. Bursele sînt instituții de vânzare cumpărare. În bursă marfa nu este adusă; aici se face numai tranzacțiile pe bază de mostre, și se semnează un bilet numit slus, care are ca origine cuvîntul german "Schliessen" care înseamnă încheiere.

Jocul de bursă (Jeu de bourse, stokyobing) conduce la influența favorabile sau nefavorabile la export.



Măsurarea rentabilității operațiunilor de comerț exterior îl constituie cursul de revenire al leului valută sau a valutei convertibile. În prezent se practică următoarele calcule, legate de cursul de revenire:

a) Cursul de revenire brut la export, care se obține din raportul între prețul complet de export în condițiile franco frontieră R.S.R. sau f.o.b., exprimat în lei și prețul extern, franco frontieră R.S.R., exprimat în lei valută. Cu cât cursul de revenire va fi mai mic, cu atât exportul de produse agricole este mai avantajos.

b) Cursul de revenire brut corectat la export, care se obține din raportarea costului efectiv complet la export în lei și prețul extern, în valută, în condiții de livrare f.o.b. sau franco frontieră R.S.R.

c) Cursul de revenire net la export este calculat după relația

$$C_{rn}^E = \frac{P_c^E - (M_a + M_b)}{P_e - (M_a - M_b)} \quad \text{în care:}$$

$C_{rn}^E$  = Curs de revenire la export;

$P_c^E$  = costul efectiv complet de export franco frontieră R.S.R;

$P_e$  = preț extern franco frontieră R.S.R;

$M_a$  = c/v semințelor, materialului de plantat, îngrășăminte, material biologic etc. din import;

$M_b$  = idem din export;

d) Cursul de revenire brut la import, care se determină prin raportul între prețul de livrare la intern exprimat în lei și prețul extern în valută, ambele calculate în condițiile C.i.f sau franco frontieră R.S.R.

e) Aportul net în valută la export se determină astfel:

$$A_{nv}^E = \frac{P^E - (M_a + M_b)}{P_c^E} \times 100$$

f) Aportul net la hectar. Exprima venitul net în valută ce se obține la un ha cultivat cu un anumit produs agricol. Se stabilește prin aplicarea următoarei relații:

$$A_{n\ ha} = Q \cdot P_{to}^E - S \cdot P_S^E + I \cdot P_I^E, \quad \text{în care:}$$

$Q$  = producția medie la hectar;

$S$  = cantitatea de semințe utilizate la ha;

$I$  = cantitatea de îngrășăminte utilizate la ha;

$P_{to}^E$  = preț extern per tonă al semințelor;

$P_S^E$  = preț extern per tonă al îngrășămintelor  
externe per tonă al



Intrucit în urma aplicării coeficienților interni de decontare pot apărea diferențe de preț, ele se decontează prin bugetul de stat. Dar în afară și de aceste diferențe de preț mai pot apărea diferențe din variația prețurilor interne și externe realizate față de cele planificate și care se numesc diferențe (influențe) conjuncturale. Ele se determină cu ajutorul cursului de revenire, care exprimă raportul dintre prețul intern complet de export și prețul extern, în lei valută.

Influențele conjuncturale se determină prin relația:

Curs de revenire - Curs de revenire x Valută realizată (preț cu  
planificat realizat franco frontieră română  
realizat)

Dacă cursul de revenire realizat este mai mic, influențele conjuncturale sunt favorabile întrucit în acest caz prețul extern este mai mare decât prețul intern și invers, dacă cursul de revenire realizat este mai mare, influențele conjuncturale sunt nefavorabile.

Potrivit normelor, prețul extern planificat este acreditat drept limită minimă la export, iar depășirea sau nerealizarea acestui preț oferă fie beneficiu sau pierdere pentru întreprinderea agricolă exportatoare.

De exemplu: Se livrează 100 t piersici. Prețul extern planificat de 2000 mărci/t R.S.R. Suma obținută va fi 200.000 M/100 t x 2000. Transformarea în valută:

$200.000 \times \frac{1.9606}{4,97} \times 20 = 1.579.200$  lei Costul efectiv complet la export este de 1.000.000 lei. Diferența previzibilă este de:  $1.579.200 - 1.000.000 = 579.200$  lei.

Contabilitatea livrărilor și a decontării produselor agricole pe piața externă se asigură cu ajutorul aceluiași conturi pe care le-am folosit în vânzările producției pe piața internă, națională. În plus mai precizăm folosirea: Contul 800 "Imprumuturi pe termen scurt", analitic "Imprumuturi pentru activitatea de comerț exterior" este destinat pentru acoperirea cheltuielilor legate de expedierea și realizarea producției pe piața externă.

Diferențele de preț favorabile sau nefavorabile se oglinDESC în contul 430 "Decontări cu bugetul statului.



Influențele conjuncturale favorabile rezultate din variația prețurilor interne și cele externe realizate față de cele avute în vedere la întocmirea planului se oglindesc în creditul contului 600 "Venituri din activitatea de bază" analitic "Venituri din vânzări la export" prin debitul contului 430 "Decontări cu bugetul statului" analitic "Decontări privind diferențele nefavorabile la export" mărind prin aceasta beneficiul unității de producție exportatoare, iar cele nefavorabile se cuprind de drept în rulajul debitor al contului 600 "Venituri din activitatea de bază" analitic "Venituri din vânzări la export", micșorând prin aceasta beneficiul unității respective.

Comisionul este datorat de întreprinderile agricole de stat Agroexportului și se cuprinde la cheltuieli în prețul intern complet de export realizat. Se reține de Agroexport, cu ocazia încasării prețului extern realizat (exprimat în lei valută și transformat în lei pe baza coeficienților interni de decontare). Obținerea de rezultate favorabile în operațiunile de comerț exterior, cere studierea atentă și cu competență a pieții. Este de remarcat faptul că piața vânzătorului s-a transformat în piața cumpărătorului. Acesta este un motiv serios de a se face un studiu și o analiză obiectivă a pieții și a evoluției acesteia, evaluarea calității și a prețurilor produselor agricole; minimizarea costurilor de producție pentru a realiza un grad mai mare de rentabilitate, chiar în condițiile de concurență. De aici se vede că Marketingul are rolul de a pronunța o activitate eficientă. De aceea, în plus, se cere nu numai cunoașterea nevoilor pieții ci și a modificărilor ce pot interveni. În această acțiune calculatoarele electronice își capătă adevărata importanță, deoarece cucerirea și menținerea piețelor externe solicită studierea în permanență a cerințelor și tendințelor ei prin: capacitatea, potențialul și volumul de produse agricole necesare și de a oferi date în legătură cu concurența.

Inregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind exportul de produse agricole se face respectând conținutul și funcția contabilă a conturilor și a normelor de creditare ale B.A.I.A. și BRCE.



Potrivit normelor în vigoare, prețul extern planificat franco frontieră română este considerat drept limita maximă la export, iar depășirea sau nerealizarea acestuia are caracter de beneficiu sau pierdere.

Apoi, dacă expedierea produselor către clienții interni, întreprinderile agricole, nu beneficiază de împrumuturi, pentru livrările pe piața externă beneficiază de două împrumuturi pe termen scurt: unul pentru acoperirea valorii produselor la preț intern de decontare și al doilea pentru acoperirea cheltuielilor interne până la frontiera română.

Pentru înțelegerea modului de înregistrare în contabilitate a operațiunilor de expediere, creditare, încasare sau decontare și de stabilire a rezultatelor, apreciem să prezentăm sinoptic operațiunile în tabelul dat:

Denumirea indicatorilor	Explicații	Plan	Efectiv
1. Preț intern de decontare		100.000	100.000
2. Preț de producție		135.000	135.000
- Cheltuieli speciale de export		5.000	7.500
- Cheltuieli de circulație		1.000	1.500
3. Preț intern complet de export franco frontieră română		141.000	144.000
4. Preț extern franco frontieră română în dolari	6000x20= 8000x20=	120.000 -	- 160.000
5. Diferența de preț nefavorabilă		21.000	-
6. Costul în lei pentru un dolar	144000:8000= 141000:6000=	- 23,50	18 -

În contabilitate, pe baza operațiunilor date, au loc următoarele înregistrări:

1. Expedierea produselor:

540	=	220	100.000	100.000
Decontarea producției		Produse		

2. Se înregistrează pe baza documentelor de plată, cheltuielile speciale de export, precum și celelalte cheltuieli legate de livrarea produselor, care însumează 9.000 lei.



501	=	340		
Cheltuieli de circulație. Analitic cheltuieli de livrare pentru export		Cont curent	9.000	9.000

3. Se înregistrează împrumutul primit de la bancă pentru acoperirea valorii produselor și a cheltuielilor speciale, la nivelul celor planificate de 106.000 lei (100.000 + 6.000)

340	=	800		
Cont curent		Imprumuturi pe termen scurt. Analitic Impr. pt. activitatea de comerț exterior	106.000	106.000

4. Se înregistrează comisionul convenit I.C.S.E. de lei 3.200 lei.

501	=	499		
Cheltuieli de circulație		Creditari	3.200	3.200

5. Se înregistrează încasarea facturii în lei valută de la I.C.S.E. prin banca finanțatoare, reținându-se comisionul:

Următoarele:	=	600		160.000
800		Venituri din activitatea de bază		
Imprumuturi de termen scurt			135.800	
499				
Creditori				
430				
Decontări cu bugetul statului			3.200	
Analitic : Diferențe creș export			21.000	



6. Incasarea de la buget a diferenței nefavorabile din operațiunea de export.

800	=	430	21.000	21.000
Imprumuturi pe termen scurt		Decontări cu bugetul statului.		
Analitic: pentru activitatea de export		Analitic: Diferențe preț export		

7. Decontarea cheltuielilor efective de producție în valoare de 90.000 lei și a cheltuielilor de circulație efective de 12.200 lei.

600	=	Următoarele:	102.200	
Venituri din activitatea de bază		500		
		Cheltuielile producției de bază		90.000
		501		
		Cheltuieli de circulație		12.200

8. Se regularizează operațiunile din contul de împrumut prin virarea diferenței în contul curent.

340	=	800		
Cont curent		Imprumuturi pe termen scurt	50.800	50.800
		Analitic: pentru activitatea de comerț exterior		

9. Determinarea rezultatelor financiare obținute din operațiunea de export:

600	=	750		
Venituri din activitatea de bază		Beneficii și pierderi	57.800	57.800

#### 7.8. Contabilitatea veniturilor din alte activități

Așa cum am arătat - la tema "Cheltuielile activităților auxiliare" - corespunzător, se organizează și evidența veniturilor, respectiv pe sectoare (compartimente) A.D.T., mecanic, hidroameliorații și economic, cu defalcarea sumelor pe surse de venituri și pe destinații (în afara întreprinderii, alte ferme sau sectoare etc).



Considerăm să prezentăm contabilitatea veniturilor din operațiunile magazinului propriu de desfacere, deoarece contul de venituri din alte activități a fost elucidat la tema costurilor sectoarelor de servire. În cadrul I.A.S. se poate organiza, fie ca sector de magazine cu evidență proprie fie ca o activitate comercială integrată în contabilitatea întreprinderii.

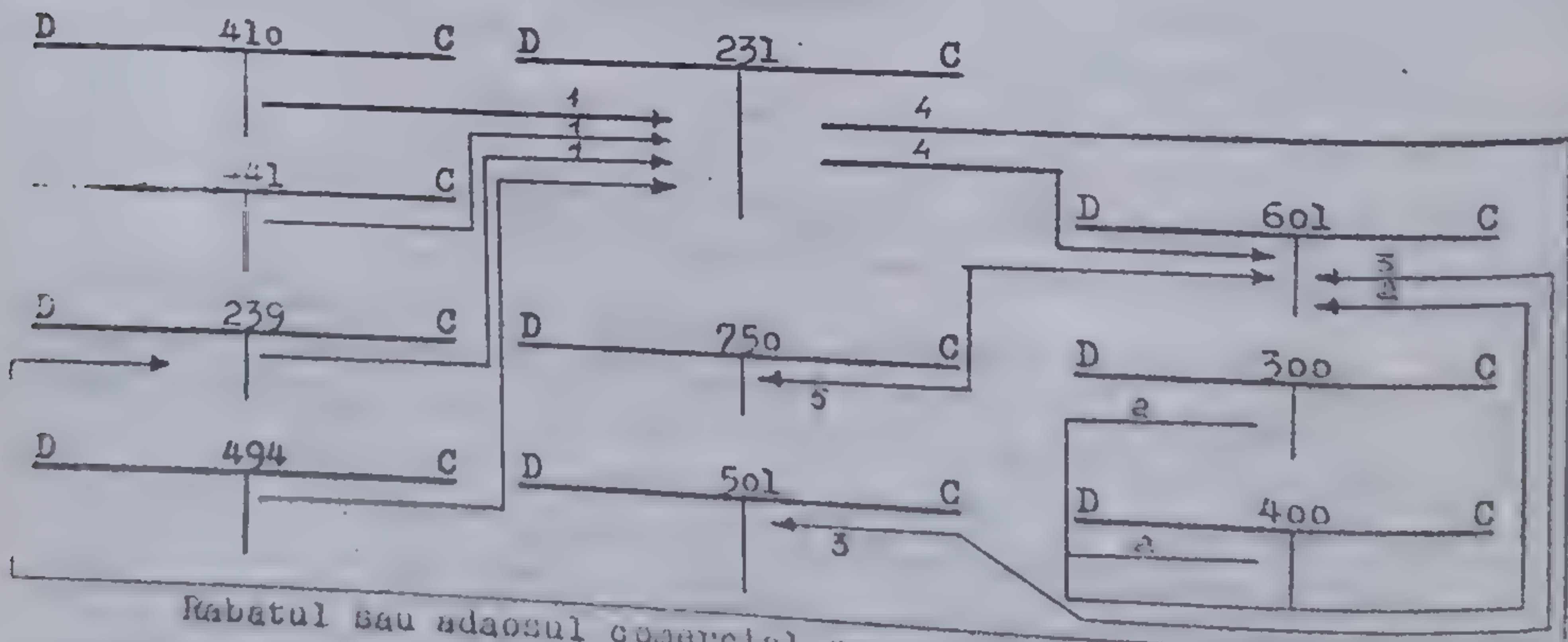
Evidența mărfurilor se ține la prețul de vânzare cu amănuntul. Contul 231 "Mărfuri în unitățile cu amănuntul" se folosește atît de către sectoarele de magazine organizate în cadrul întreprinderilor agricole de stat pe principiul gestiunii economice fără personalitate juridică cît și de I.A.S. cu activitate comercială însă cu evidență integrată în contabilitatea întreprinderii.

Evidența mărfurilor se ține valoric, iar la depozit cantitativ și valoric, pe feluri de mărfuri.

Evidența operațiunilor specifice la magazinul propriu de desfacere se ține cu conturile:

- 231 "Mărfuri în unitățile cu amănuntul";
- 239 "Rabat sau adaos comercial";
- 501 "Cheltuieli de circulație".

În conturi operațiunile economice sînt prezentate în următoarea corespondență:



Rabatul sau adaosul comercial reprezintă diferența între prețul de vânzare cu amănuntul și prețul de livrare destinat acoperirii cheltuielilor de circulație a mărfurilor și asigurarea unui beneficiu.



Determinarea sumei rabatului sau adaosului comercial corespunzător mărfurilor aflate în stoc și mărfurilor vândute, se face prin folosirea fie a metodei procentului mediu, fie pe calea inventarierii.

În cadrul metodei procentului mediu, se calculează procentul mediu (K) și suma rabatului sau adaosului comercial aferent stocului de mărfuri existent la sfârșitul lunii (S.a.c.).

$$K = \frac{S.a.c.o + a.c.m_1}{M_o + M_1} \times 100$$

$$S.a.c. = K \times M_s$$

în care: S.a.c.o = soldul contului adaos comercial la început;

a.c.m<sub>1</sub> = adaosul comercial aferent mărfurilor aprovizionate în luna de calcul;

M<sub>o</sub> = mărfuri în stoc la începutul lunii;

M<sub>1</sub> = mărfuri intrate în cursul lunii;

M.s. = mărfuri în stoc la sfârșitul lunii.

A doua metodă (inventarierea) presupune efectuarea următoarelor calcule:

- rabatul sau adaosul comercial aferent fiecărui fel de marfă prevăzut în catalog sau în factură;

- rabatul sau adaosul comercial aferent stocului de mărfuri;

- rabatul sau adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite prin diferență, care se înregistrează apoi odată cu decontarea mărfurilor vândute.

#### 7.9. Contabilitatea rezultatelor financiare

Rezultatele financiare sînt consecința acțiunilor economice, ce au avut loc în fermele și sectoarele de servire. Ele pot exprima beneficii sau pierderi.

Reflectarea exactă a rezultatelor constituie încă o problemă în agricultură datorită modului de evaluare a produselor și animalelor deoarece ele se exprimă la prețul intern de decontare. Este recunoscut că animalele de producție și în special cele de reproducție trebuie să întrunească calități deosebite față de cele la în rășat. Acestea trebuie să satisfacă anumite condiții de management și de transmitere a calităților ereditare. Urmare



acestora, ele nu pot fi evaluate la nivelul animalelor de carne. A pune semnul de egalitate, conduce la lipsa de interes pentru menținerea animalelor de producție și în special a celor de reproducție. Aceleași probleme se pun pentru produse, producția neterminată etc<sup>1</sup>.

Rezultatele financiare întreprinderilor agricole pot proveni din activitatea de bază (vegetal, zootehnic, industrial), activitatea sectoarelor de servire (A.D.T., mecanic, hidroameliorație, chimizare, etc., sectorul de magazine) și din activitatea de cercetare. Dar, practic, rezultatele întreprinderilor, indiferent de natura lor, sînt influențate de o serie de operațiuni, care nu apar cuprinse în planul de venituri și cheltuieli. Acestea au fost numite cu drept cuvînt neutre<sup>2</sup>. Ele sînt reflectate în bilanț în contul 750 "Beneficii și pierderi" și într-o anexă la bilanț "Beneficii și pierdere". Această anexă trebuie să corespundă conturilor de exploatare a fermelor și sectoarelor, respectiv a conturilor 600 "Venituri din activitatea de bază" și 601 "Venituri din alte activități" care, în credit, reflectă veniturile și în debit cheltuielile de producție aferente veniturilor. Si contul "Cheltuielile producției de bază" poate fi conceput ca un cont de exploatare, dar nu în sensul de a oferi rezultate. El oferă - în afara cheltuielilor de producție aferente veniturilor - și cheltuieli cu producția neterminată.

Conturile de exploatare ale fermelor și sectoarelor de servire nu trebuie confundate cu contul "Beneficii și pierderi", deoarece la contul beneficii și pierderi se mai cuprind unele cheltuieli sau venituri care nu se transmit fermelor, ca: pierderi din scăderea creanțelor presdrise, pierderi din scăderea debitorilor insolvabili și dispăruți, pierderi din scăderea creanțelor litigioase, beneficii și pierderi din anii precedenți, etc.

Cunoașterea naturii rezultatelor a condus ca, contul 750 "Beneficii și pierderi" să se dezvolte în analitic, corespunzător instrucțiunilor de aplicare a planului de conturi pentru

1) Ion Agache, Unele probleme legate de folosirea prețurilor interne de decontare în agricultură, Analele Universității "A.I. Cuza", Iași, tomul XIX, 1973, pag. 102.

2) Gallenmüller s.a., Leitung, Kosten, Ergebnis, Leipzig, 1970.



I.A.S.<sup>1</sup>. În contabilitatea analitică rezultatele financiare se reflectă pe ferme de producție și sectoare de deservire și distinct pe feluri de beneficii și pierderi în cazul altor beneficii și pierderi înregistrate la nivelul întreprinderilor agricole de stat. Deosebit, instrucțiunile prevăd ca beneficiile din amenzii, penalități și plusuri de inventar să se colecteze în cursul anului la contul 510.04 "Cheltuieli ale sectorului economic" de unde, după scăderea amenzilor și penalităților încasate, să se repartizeze pe ferme, la sfârșitul anului.

Operațiunea de concentrare a rezultatelor financiare se face identic ca și în industrie și ele apar sintetizat în bilanț la contul 750 "Beneficii și pierderi", iar originea lor este cunoscută prin anexa de la bilanț "Beneficii și pierderi".

Întreprinderile agricole planificate cu beneficii sau cu economii la subvenția de stat, fac în cursul anului vărsăminte și prelevări din beneficii sau din economii la subvenții. Aceste operațiuni sînt reflectate la contul 751 "Repartizarea beneficiilor".

Beneficiile realizate de către întreprinderile agricole au diferite destinații, bineînțeles după ce s-au dedus sumele pentru rambursarea împrumuturilor privind lucrări de mică mecanizare.

Dat fiind dispozițiile legale<sup>2</sup>, beneficiul se repartizează astfel:

a. în cadrul planului:

- 15% la fondul de consolidare;
- 40% la fondul de asigurare;
- 45% la buget.

b. peste plan:

- fondul de premiere, iar diferența în:
- 25% la fondul de consolidare;
- 30% la fondul de asigurare;
- 45% la buget.

1) Vezi, Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi pentru I.A.S., p.271.

2) Vezi H.C.M. nr.1482/1972



Nu intră în repartizare, beneficiile obținute fără efortul propriu (ca urmare a modificării prețurilor, tarifelor etc). Aceste beneficii se varsă - în întregime - la bugetul Statului.

Repartizarea beneficiului are loc după aprobarea dării de seama anuale.

Exemplificăm: Situația în conturile de exploatare se prezintă astfel:

D	600.01	C	D	600.03	C
1.000.000	1.200.000		1.600.000	1.950.000	
D	600.02	C	D	600.04	C
1.500.000	1.400.000		1.450.000	1.700.000	
D	601.01	C	D	510.04	C
200.000	210.000		60.000	80.000	
			Amenzi plătite	Amenzi încasate	
D	751	C			
25.000					

Concentrarea rezultatelor:

%	=	750	
600	Beneficii și pierderi		730000
Venituri din activitatea de bază:			700000
ferma 1:lei 200.000			
ferma 2:lei <u>100.000</u>			
ferma 3:lei 350.000			
ferma 4:lei 250.000			
601			10000
Venituri din alte activități			
510.04			20000
Cheltuielile sectorului economic			

Beneficiul planificat - la nivelul întreprinderii - este de 500.000 lei. Se observă - din conturi - că s-a obținut beneficiu fără efort în sumă de 20.000 lei.



Pe baza datelor rezultate se procedează la repartizarea beneficiilor:

a) in cadrul planului

- fondul de consolidare  $\frac{500.000 \times 15}{100} = 75.000 \text{ lei}$

- fondul de asigurare  $\frac{500.000 \times 40}{100} = 200.000 \text{ lei}$

- buget  $\frac{500.000 \times 45}{100} = 225.000 \text{ lei}$

b) in afara planului

$730.000 - (500.000 + 25.000 + 35.000 + 20.000) = 150.000$

- fondul de consolidare  $\frac{150.000 \times 25}{100} = 37.500 \text{ lei}$

- fondul de asigurare  $\frac{150.000 \times 30}{100} = 45.000 \text{ lei}$

- buget  $\frac{150.000 \times 45}{100} = 67.500 \text{ lei}$

Pe baza calculelor de mai sus, se înregistrează repartizarea beneficiilor, astfel:

- fond de consolidare	75.000 + 37.500.....	112.500
- fond de asigurare	200.000 + 45.000.....	245.000
- buget	20.000 + 225.000 + 67.500.....	312.500
- premiere	.....	35.000
- rambursarea împrumutului	.....	25.000
	TOTAL	730.000

750	=	%	730000
Beneficii și pierderi			
	499		112500
	Creditori		
	440		245000
	Decontări între unitate și organul ierarhic superior		
	430		312500
	Decontări cu bugetul statului		
	710		35000
	Fond de premiere		
	702		25000
	Rambursarea împrumutului		



Fondul de asigurare se formează la nivelul Departamentului agriculturii de stat, pentru acoperirea calamităților naturale.

x x

x

Complexele industriale de creștere și îngrășare a porcilor, întreprinderile avicole de stat și complexele de sere legumicole - organizate ca unități independente - varsă la bugetul statului în cursul anului 70% din beneficii, proporțional cu volumul producției livrate trimestrial. Repartizarea beneficiilor se face identic ca la IAS-uri.

Exemplificăm:

Volumul producției marfă anual 5.000.000 lei, din care pe trimestrul I suma de lei 1.000.000 lei. Beneficiu planificat 600.000 lei.

Stabilirea sumei de vărsat, pentru trimestrul I, comportă următoarele operații:

$$a) \text{ cota de } 45\% = \frac{600.000 \times 45}{100} = 270.000 \text{ lei}$$

$$b) \text{ beneficiul de vărsat în cursul anului } \\ \frac{270.000 \times 70}{100} = 189.000 \text{ lei}$$

c) cota anuală de vărsat:

$$\frac{189.000 \times 100}{600.000} = 3,15\%$$

d) sume de vărsat trimestrial:

$$\frac{1.000.000 \times 3,15}{100} = 31.500 \text{ lei}$$

Inregistrarea va fi:

751	=	340	31500	31500
Repartizarea beneficiilor		Cont curent		







C A P I T O L U L VIII  
ORGANIZAREA CONTABILITATII FONDURILOR  
SI A FINANTARILOR

Întreprinderile agricole de stat pentru a-și îndeplini obiectivele sale de plan trebuie să dispună de mijloace economice, respectiv de mijloace fixe și circulante. Contabilitatea privește mijloacele economice din două puncte de vedere și anume: al componenței și destinației mijloacelor în procesul de producție și al provenienței (resurse de formare). În literatura de specialitate unii autori le numesc surse<sup>1</sup>. Modul de a privi poate fi supus discuției, datorită sensurilor ce le pot avea cei doi termeni și anume surse și resurse<sup>2</sup>. Sursa indică izvorul de formare al resurselor, pe când resursa exprimă echivalentul valoric al surselor la care întreprinderea a recurs pentru a-și procura mijloacele necesare. Un alt termen propriu de exprimare a provenienței mijloacelor economice este de fond sau fonduri<sup>3</sup>.

Baza materială a întreprinderii privită din punct de vedere contabil, oferă cunoașterea mijloacelor sub forma lor concretă precum și resursa de proveniență și ce destinație au. Deci, avem de-a face cu două noțiuni pentru unul și același lucru. Aceasta conduce ca în întreprindere să se realizeze acea corelație M-R, mijloacele economice apar în activ iar resursele de formare în pasiv. Dar noțiunile nu se identifică. Activul și pasivul mai oglindesc în plus și raporturi economico-juridice, apoi pot apărea și alte elemente ca rezultat al calculelor economice și anume unele posturi care rectifică fie activul fie pasivul.

Fondurile sau resursele de formare a mijloacelor economice pot fi: proprii, atrase și speciale.

Fondurile proprii sînt puse la dispoziția întreprinderilor în folosință permanentă sau temporară de la bugetul statului, pe cînd cele atrase apar ca urmare a relațiilor ce se nasc cu angajații sau cu alte întreprinderi, în procesul aprovizionării, producției și desfacerii etc.

1) I. Mărculescu ș.a., Bazele evidenței contabile, E.S., București, 1962, p. 73.

2) D. Rusu, Contabilitate generală, E.D.P. București, 1972, pag. 42.

3) M. Z. Instrucțiunile de aplicare a planului de conturi, 1972, p. 162.



Fondurile speciale sînt acelea care se constituie în întreprindere pe baza unor acte normative. Ele au o destinație bine stabilită, de exemplu: fondul de consolidare, fondul de premii, fondul de investiții și inovații, fondul pentru modernizări, îmbunătățirea tehnologiei și reparații capitale, fondul pentru stimularea predării deșeurilor de hîrtie și textile. Formarea fondurilor proprii spre deosebire de cele speciale prezintă unele particularități și anume:

- dacă fondurile proprii se formează din fondurile generale ale statului, prin atribuire, fondurile speciale se constituie din beneficii, de la buget și din alte surse;

- fondurile proprii au o largă utilizare în activitatea întreprinderii, prin aceea că asigură desfășurarea activității economice în toată complexitatea acesteia, în timp ce fondurile speciale au o utilizare restrînsă și în condițiile stabilite prin actele normative care prevăd formarea unor asemenea fonduri;

- fondul propriu se acordă întreprinderilor la nivelul desfășurării activității normale, iar fondurile speciale se creează ca un rezultat al coîntereseării întreprinderii.

Contabilitatea fondurilor trebuie să acorde factorilor de decizie informații în legătură cu:

1. gradul de dotare a întreprinderii, respectiv resursele de acoperire a mijloacelor economice; 2. constituirea și utilizarea fondurilor atrase și speciale; 3. determinarea prisosului sau golului de mijloace circulante; 4. eficiența folosirii lor în procesul de producție materială.

#### 8.1. Organizarea contabilității fondurilor proprii

Din categoria fondurilor proprii fac parte:

1. Fondul mijloacelor fixe;
2. Fondul mijloacelor circulante.

Fondul mijloacelor fixe exprimă resursa de acoperire a mijloacelor fixe, fie în totalitate fie în parte. Aceasta deoarece mijloacele fixe mai pot fi procurate și din împrumuturi acordate de bancă. Operațiunile din acest cont oferă cunoașterea valorii de inventar a mijloacelor fixe dotate inițial, a celor achiziționate, construite, confecționate din fondurile de investiții centralizate și decentralizate, a completărilor, modernizărilor efectuate, a transferului și uzării mijloacelor fixe. Prin centralizarea bilanțurilor, postul fondurilor mijloacelor fixe oferă



cunoașterea concretă a valorii mijloacelor fixe la valoarea de inventar, respectiv baza tehnică de producție.

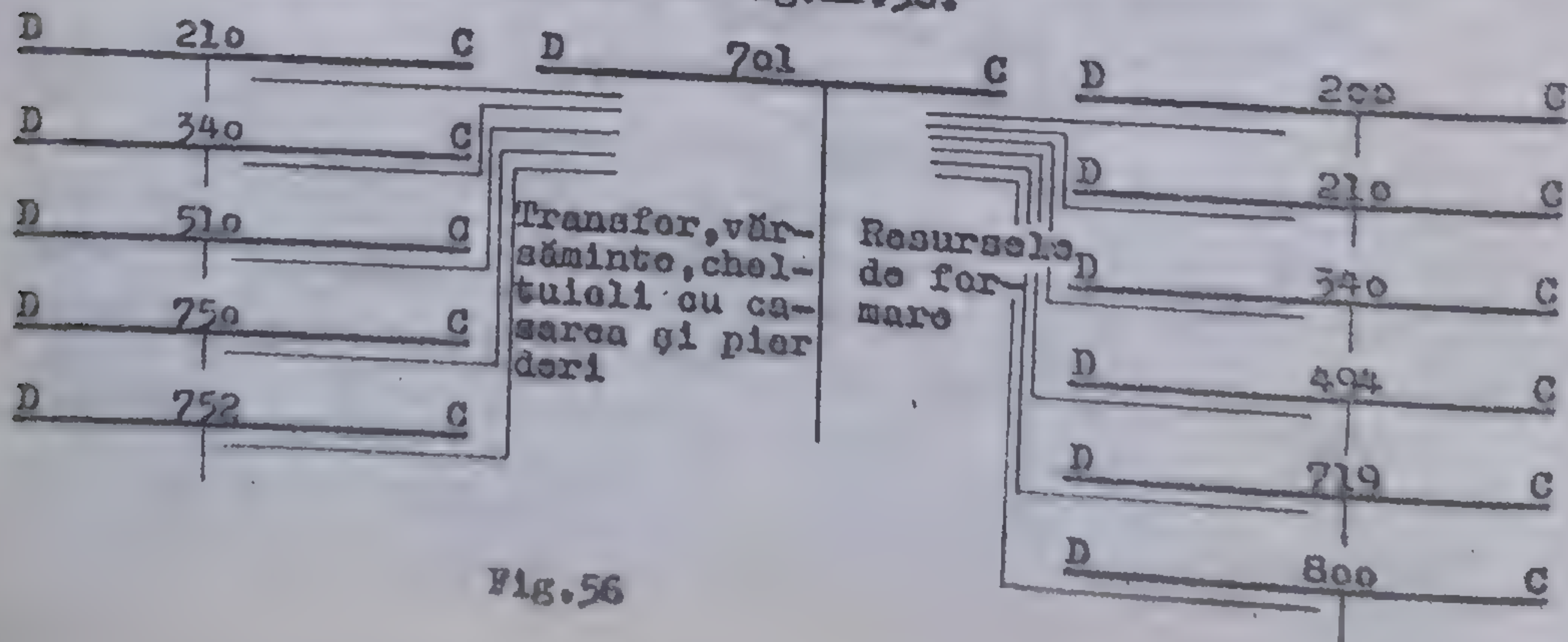
Operațiunile care formează obiectul creditării acestui cont privesc majorarea ca urmare a creșterii activului cu valoarea mijloacelor fixe intrate prin: dotare, transfer, investiții, reevaluări, plusuri de inventar etc., precum și pe măsura rambursării împrumuturilor pentru mijloacele fixe.

Debitarea contului "Fondul mijloacelor fixe" are loc ca urmare a uzării mijloacelor fixe și a ieșirii lor prin transfer, casare, lipsuri de inventar.

Fondul mijloacelor circulante redă resursa de acoperire a mijloacelor circulante proprii ca urmare a dotării și a completării de mijloace circulante. Contul "Fondul mijloacelor circulante" datorită mișcării, modificărilor ce le suferă mijloacele circulante în procesele economice (producție, aprovizionare, desfacere) oferă informații prețioase în legătură cu mărimea lor, eventualele creșteri planificate, excedent sau pierderi de mijloace circulante, antrenarea lor în procesele economice și eficiența lor. Cunoașterea căilor de procurare a mijloacelor circulante a condus la dezvoltarea în analitic a contului 701 "Fondul mijloacelor circulante" astfel:

- 701.01 Fondul mijloacelor circulante;
- 701.02 Completarea mijloacelor circulante;
- 701.03 Cheltuieli și recuperări din casarea mijloacelor fixe.

Schematic operațiunile din acest cont se prezintă în corelație cu conturile indicate în fig.nr.56.





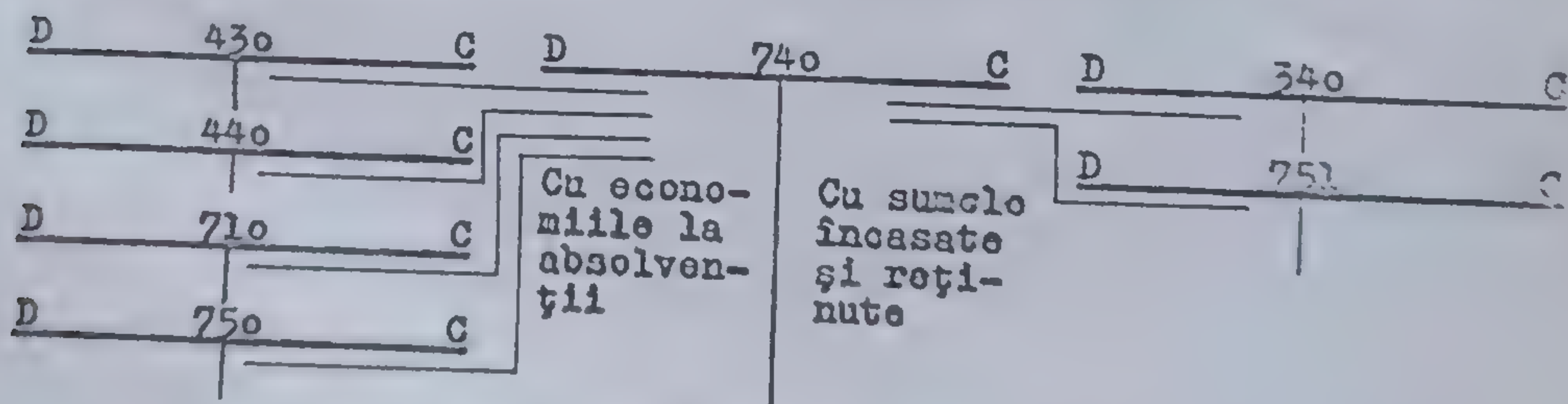
În economia întreprinderilor agricole intervin în realizarea acțiunilor și fondurile asimilate celor proprii și anume: subvenții, finanțarea acțiunilor bugetare și alte finanțări. Toate aceste fonduri sînt puse la dispoziția întreprinderii de la bugetul statului sau se creează în cadrul întreprinderii din beneficii și prisoșuri de mijloace circulante.

Subvențiile își fac apariția numai în condițiile depășirii cheltuielilor de producție față de veniturile proprii și aceasta numai în cazul prevederii inițiale în planul de producție, venituri și cheltuieli. De asemenea, mai pot interveni și împrejurări de rambursare a împrumuturilor din anii precedenți pentru mica mecanizare, cînd nu se realizează beneficiile scontate prin proiect.

Folosirea contului 740 "Subvenții" are loc numai după aprobarea dării de seamă anuale. El se va credita cu mărimea subvențiilor cuvenite și încasate pe baza dărilor de seamă aprobate. Se debitează cu economiile la subvenții și pierderea efectivă din bilanț prin creditul 750 "Beneficii și pierderi".

Pierderile peste subvenția cuvenită se consideră pierdere peste plan și se înregistrează: 701 = 750.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind subvențiile se prezintă astfel:

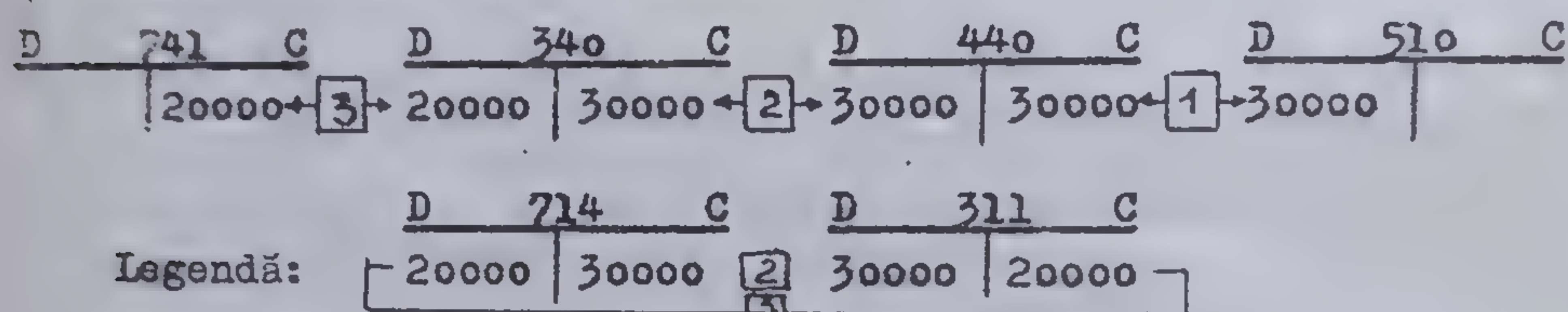


Finanțările pentru introducerea tehnicii noi sînt destinate acoperirii cheltuielilor necesare introducerii progresului tehnic în asimilarea de noi produse și tehnologii. Ele se privesc de la trust, unde se constituie fondul respectiv prin contribuția întreprinderilor agricole subordonate, în limita sumelor incluse în planul costurilor de producție



În legătură cu aceste fonduri în contabilitatea întreprinderii apar operațiuni: 1. de includere a costei pentru introducerea tehnicii noi și de obligație față de trust IAS, precum și a virării acelei obligații; 2. de înregistrare la trust a sumelor primite de la întreprindere în vederea constituirii fondului; 3. de punere la dispoziția întreprinderii de către trust a sumelor necesare executării obiectivelor din planul tehnic și de cercetare.

Prezentăm schema ce exprimă modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor privind introducerea tehnicii noi atât la nivelul I.A.S. cât și la trust.



1. Contribuția I.A.S. la fondul pentru tehnica nouă;
2. Virarea contribuției la trust și preluarea ei de către trustul I.A.S.
3. Distribuirea sumelor de către trust și constituirea la I.A.S. a sursei de finanțare.

Cheltuielile efectuate de I.A.S. pentru realizarea obiectivelor din planul tehnicii noi se înregistrează fie la contul 500 fie la contul 510. La obținerea noului prototip sau a rezultatelor cercetării, conturile cheltuielilor de producție se închid prin contul 741 "Finanțări pentru introducerea tehnicii noi".

La contul 742 "Finanțarea acțiunilor bugetare" se înregistrează sumele primite de la bugetul statului, prin organul ierarhic superior, pentru următoarele acțiuni: combaterea bolilor și a dăunătorilor (epizootiilor și epifitiilor), prevenirea inundațiilor, depozite de armăsari și alte acțiuni finanțate de la bugetul statului.

Cerințele cunoașterii acțiunilor finanțate de la buget, conduc, ca atât contul 742 "Finanțarea acțiunilor bugetare" cât și contul 613 "Cheltuielile finanțate de la buget", să se dezvolte - în analitic - pe feluri de acțiuni. În plus, fișă contu-



lui 513 "Cheltuieli finanțate de la buget" se desfășoară în co-  
leane pe elemente de cheltuieli ca: retribuție, material, servi-  
cii și lucrări prestate, alte cheltuieli inclusiv C.A.S. etc.

Exemplificăm:

Se primesc de la bugetul statului 10.000 lei pentru co-  
daterea epizootiilor. Se achiziționează materiale în sumă de 6000  
lei. Cheltuieli reclamate în această acțiune sînt: materiale 6000  
lei, retribuție 2000 lei, iar C.A.S. 142 lei. Se virează suma  
necheltuită. Datele sînt ipotetice.

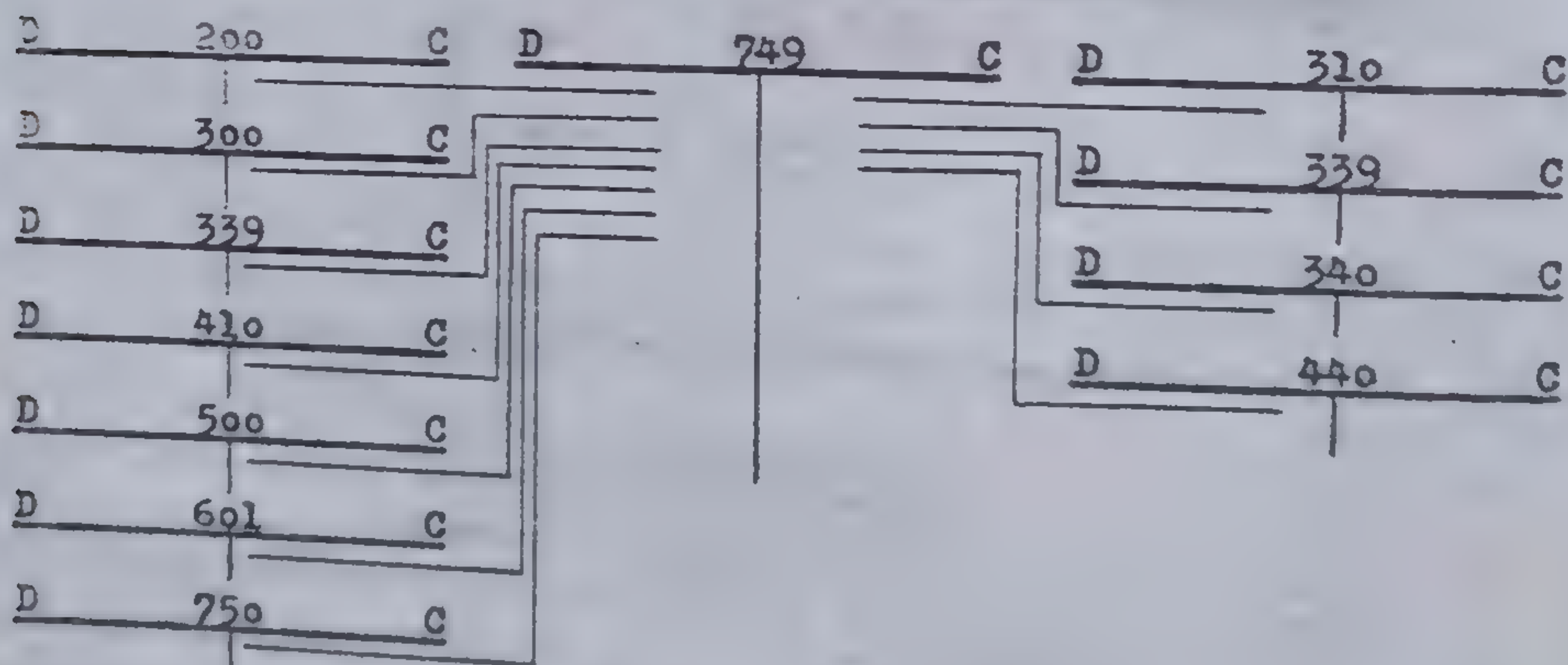
339	=	742	10000	10000
Disponibil la bancă pentru alte activi- tăți		Finanțarea acțiuni- lor bugetare		
200	=	410	6000	6000
Materiale		Furnizori		
410	=	339	6000	6000
Furnizori		Disponibil la bancă pentru alte activi- tăți		
513	=	%	8142	
Cheltuieli finanțate de la buget		200		6000
		Materiale		
		420		2000
		Decontări cu perso- nalul		
		431		142
		Decontări privind a- sigurările sociale		
300	=	339	2000	2000
C a s a		Disponibil la bancă pentru alte activi- tăți		
420	=	300	2000	2000
Decontări cu persona- lul		C a s a		
431	=	339	142	142
Decontări privind a- sigurările sociale		Disponibil la bancă pentru alte activi- tăți		



740	=	5	10.000
Finanțarea acțiunilor bugetare		513 Cheltuieli finanțate de la buget	8.142
		339 Disponibil la bancă pentru alte activități	1.858

La contul 749 "Alte finanțări" se evidențiază diversele finanțări primite de la bugetul statului sau din alte surse pentru: pregătirea cadrelor, alocații pentru copii, premiarea întreprinderii evidențiate, stimularea colectării și predării deșeurilor metalice și altele. Acest cont se folosește atât la IAS cât și la trusturile județene pentru IAS și trustul pentru producția avicolă pentru înregistrarea sumelor primite de la întreprinderile în subordine în vederea acoperirii cheltuielilor proprii de administrație și conducere.

Schematic situația contului se prezintă:



În afara fondurilor proprii și a celor asimilate lor, care dețin o pondere mare în cadrul resurselor de formare a mijloacelor fixe și a mijloacelor circulante, întreprinderile agricole pot constitui și anumite fonduri speciale, care apar în planul de conturi în grupa "Fonduri diverse".



Din această grupă fac parte:

710 "Fond de premiere"

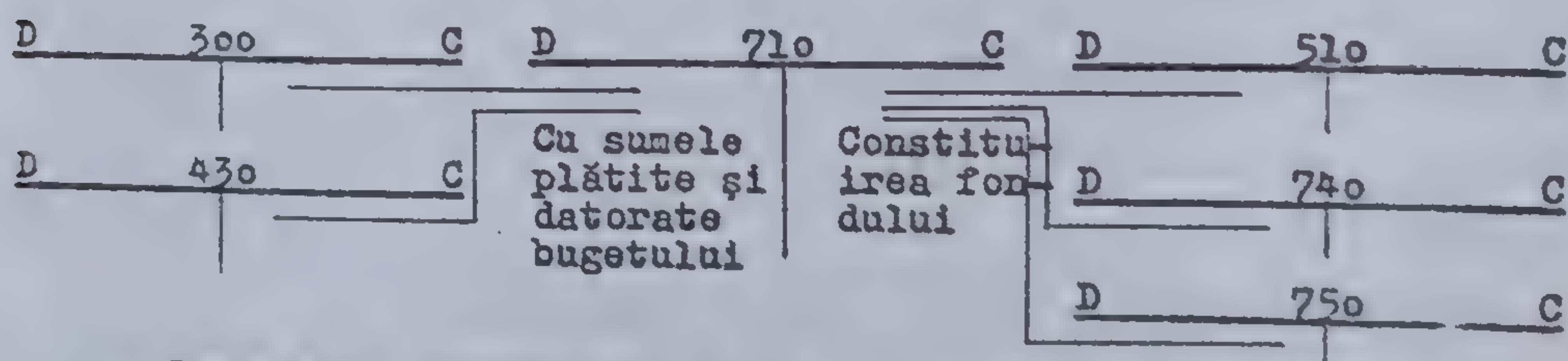
714 "Fonduri pentru redistribuire"

719 "Alte fonduri"

Fondul de premiere constituie principala formă stimulativă prevăzută în Legea retribuirii după cantitatea și calitatea muncii. Premiile se acordă din beneficiile realizate. Fondul de premiere se constituie prin aplicarea unei cote asupra beneficiului realizat anual, în cadrul sarcinii prevăzute prin plan.

În cazul depășirii beneficiului planificat, fondul de premiere se majorează cu o parte de până la 20% din beneficiul obținut peste plan. În condițiile nerealizării beneficiului planificat, fondul de premiere convenit se diminuează cu câte 1% pentru fiecare procent de nerealizare a fiecărui indicator în parte. Indicatorii care condiționează constituirea fondului de premiere se stabilesc pe razuri, prin planul național unic de dezvoltare economico-socială.

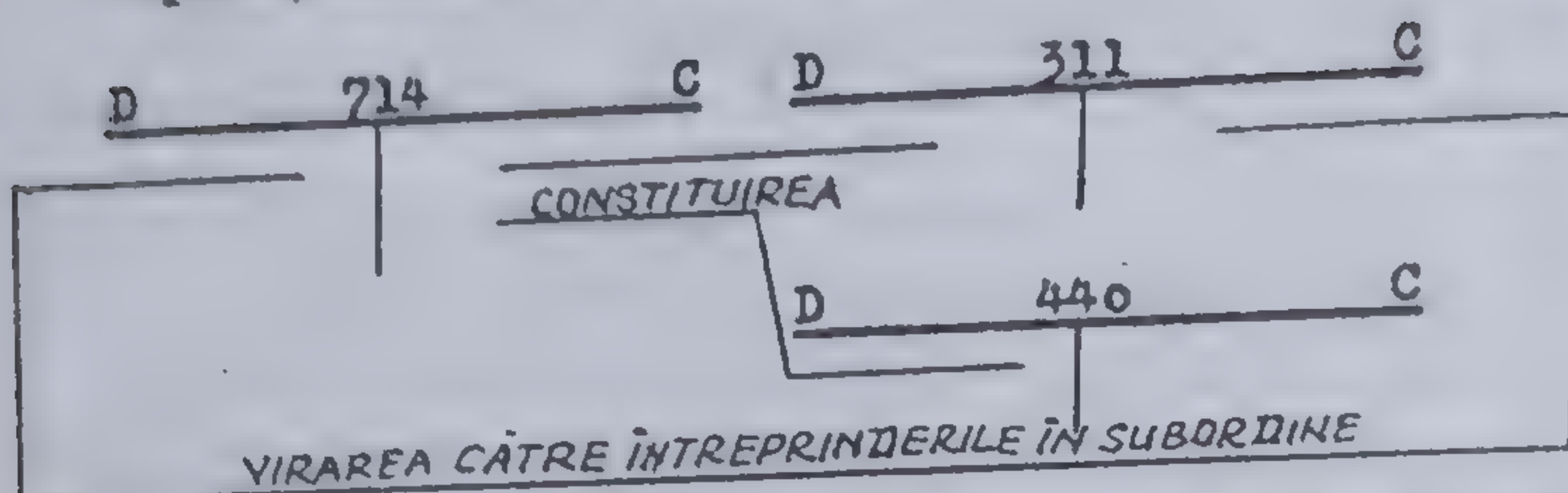
Funcția contului 710 "Fond de premiere" sistematizat se prezintă astfel:



La nivelul trusturilor județene IAS se folosește contul 714 "Fonduri pentru redistribuire". Din fondurile de redistribuire fac parte: fondul pentru creșterea mijloacelor circulante, fondul pentru acoperirea pierderilor planificate, fondul de consolidare pentru investiții necentralizate, fondul pentru introducerea tehnicii noi, fondul privind diferențele de preț în cazul produselor la care se aplică prețuri de producție interne, fondul pentru finanțarea acțiunilor bugetare (epifitii, epizotii, inundații), fondul pentru invenții și inovații, fondul pentru finanțarea influențelor conjuncturale din comerțul exterior și alte fonduri pentru redistribuire.



Operațiunile în conturi sînt:



În afară de fondurile proprii, în cadrul întreprinderilor agricole se găsesc și fonduri asimilate și anume: subvenții, finanțări pentru introducerea tehnicii noi, finanțarea acțiunilor bugetare etc.

Alte fonduri. Conținutul diferit al fondurilor ce se constituie în întreprinderile agricole de stat a condus la necesitatea dezvoltării în analitic al contului 719 "Alte fonduri" astfel:

- 719.01 "Fond pentru invenții și inovații"
- 719.02 "Fond pentru modernizări, îmbunătățirea tehnologiilor și reparații capitale"
- 719.04 "Fond pentru stimularea predării deșeurilor (de hîrtie și textile)"
- 719.09 "Alte fonduri"

Fondul pentru invenții și inovații se constituie în limita cotei de 0,25% asupra fondului de retribuire scriptic planificat pe seama cheltuielilor sectorului economic. Organul tutelar poate stabili drepturile de recompensă pînă la nivelul de trei ori retribuția calculată. Un element nou este că autorii pot fi recompensați moral și material prin acordarea de titluri științifice, ordine, medalii, grade profesionale, promovarea în funcții, premii și alte avantaje economice și sociale post calculate.

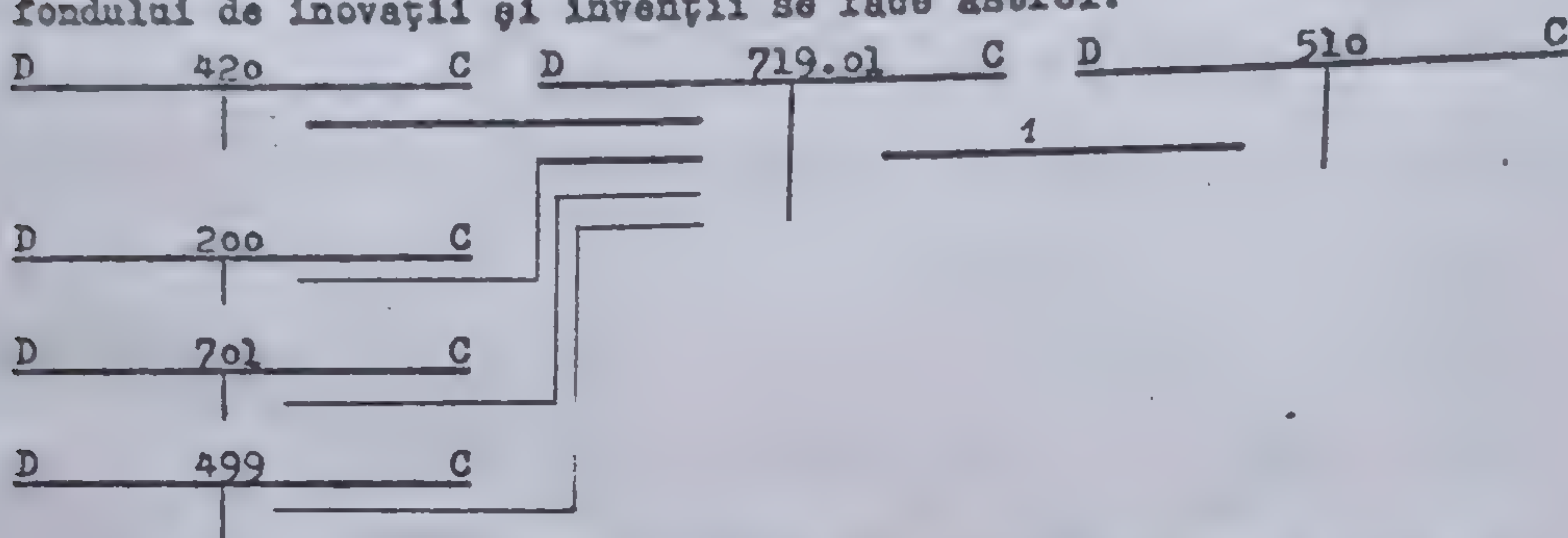
Plata se face de întreprinderea unde s-a aplicat invenția din economiile efectiv obținute. Perioada de recompensare nu poate depăși cinci ani. Pentru inovații este de numai un an și anume primul an de aplicare<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>Vezi Legea 62/1974 Privind invențiile și inovațiile



Orice invenție sau inovație trebuie să fie acceptată. Aceasta se face numai după ce s-au verificat caracterele morfologice și însușirile fiziologice, biochimice, tehnologice și de producție<sup>1</sup>.

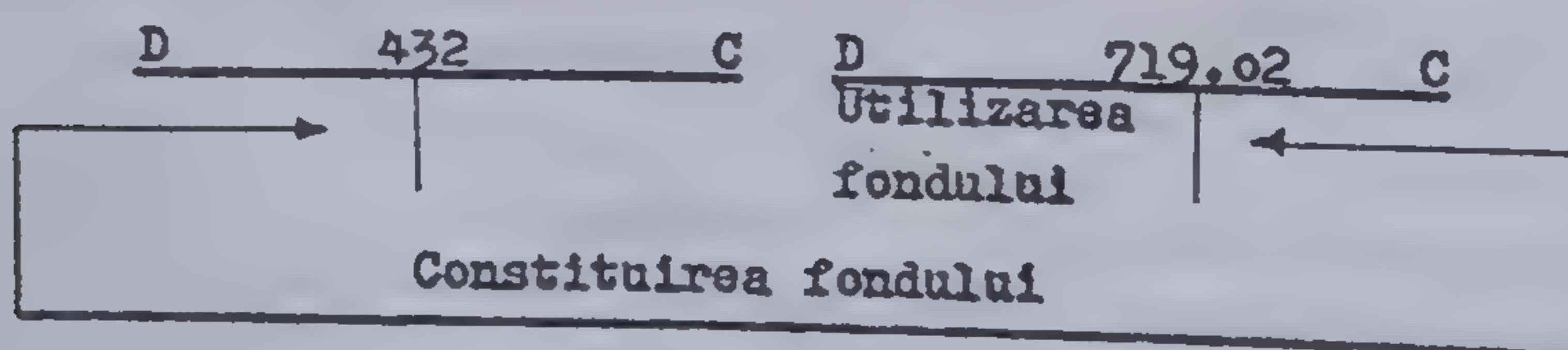
Inregistrarea în conturi, a constituirii și utilizării fondului de inovații și invenții se face astfel:



Fondul pentru modernizări, îmbunătățirea tehnologiilor și reparații capitale se constituie la nivelul întreprinderii și la Trustul I.A.S., în condițiile amortizării mijloacelor fixe, peste durata normată de serviciu - din cota de 25%, respectiv 15%.

Utilizarea fondului are loc, fie la nivelul unității, fie la nivelul Trustului I.A.S., pentru modernizări, îmbunătățirea tehnologiilor și reparații capitale la mijloace fixe.

În conturi constituirea și utilizarea acestui fond se reflectă astfel:



Fondul pentru stimularea predării deșeurilor (de hîrtie și textile), se constituie în condițiile predării către I.C.M. a deșeurilor de hîrtie și textile. Sumele cuvenite constituie venituri, iar drepturile de recompensă pentru aceste predări de deșeuri formează fondul de stimulare.

De exemplu: deșeuri de hîrtie predate de I.A.S. către

<sup>1</sup>Vezi art.28 din Legea nr.62/1974



I.C.M. 100.000 lei - sumă ce apare în extrasul de cont. Dreptul de recompensă calculat angajaților 5.000 lei, impozit 800 lei.

400	=	601	100000	100000
Clienți		Venituri din alte activități		
340	=	400	100000	100000
Cont curent		Clienți		
601	=	719.04	5000	5000
Venituri din alte activități		Alte fonduri		
719.04	=	420	5000	5000
Alte fonduri		Decontări cu personalul		
420	=	430	800	800
Decontări cu personalul		Decontări cu bugetul statului		

Fondul de consolidare - se crează la nivelul fiecărei întreprinderi, prin aplicarea unei cote procentuale asupra beneficiului realizat în cadrul planului și peste plan - de 15% și respectiv de 25%. Constituirea fondului are loc după aprobarea dării de seamă anuale și se virează la Banca pentru agricultură și industrie alimentară, în vederea formării fondului de investiții necentralizate.

Fondul pentru investiții necentralizate rămâne la dispoziția întreprinderii și formează o resursă de finanțare a lucrărilor legate de mecanizarea agriculturii, organizarea de ateliere mecanice, adăposturi pentru mașini și animale, lucrări de irigații, alimentare cu apă, oaze, sere, drumuri, construcții de locuințe și în scopuri social-culturale etc.

În agricultură, datorită gradului diferit de rentabilitate, Departamentul I.A.S. poate redistribui între întreprinderi până la 70% din acest fond, pentru a asigura dezvoltarea tuturor unităților.

Exemplu: Se repartizează la fondul de consolidare suma de 80.000 lei.



750	=	340	80.000	80.000
Beneficii si pierderi		Cont curent		
901	=	921	80.000	80.000
Disponibil pentru in-		Finanțarea investițiilor		
vestiții necentralizate		necentralizate		



## C A P I T O L U L IX

### ORGANIZAREA SI CONDUCEREA CONTABILITATII INVESTITIILOR

Infăptuirea vastului program de dezvoltare economico-socială a țării va necesita realizarea unui volum de investiții de aproape 3.000 miliarde lei în următorii 15 ani. Așa cum prevedea Directivelo Congresului al XI-lea a P.C.R., investițiile vor fi îndreptate în primul rând spre creșterea fondurilor productive, cu atenție deosebită pentru modernizarea agriculturii. Ele vor materializa vastul program de irigații, desecări, îndiguiri, regularizarea cursurilor de apă, a programului național de îmbunătățiri funciare, asigurându-se astfel cele mai bune condiții pentru folosirea rațională a fondului funciar și creșterea continuă a producției.

Sume importante sînt alocate pentru mecanizarea și chimizarea completă a unor lucrări agricole pentru realizarea de construcții agrozootehnice și pentru dotarea agriculturii cu mijloace mecanice și tehnice de înaltă productivitate.

#### 9.1. Noțiuni preliminare legate de planificarea și realizarea investițiilor

Realizarea investițiilor este un proces de mare complexitate și cu numeroase particularități de care trebuie să se țină seama în organizarea contabilității. În acest sens vom prezenta semnificația noțiunii de investiții, clasificarea lor și documentația tehnico-economică și de deviz.

Prin investiții înțelegem totalitatea cheltuielilor efectuate pentru crearea unor noi mijloace fixe cu destinație productivă și neproductivă precum și pentru dezvoltarea, reconstituirea și modernizarea celor existente.

Cerințele planificării și realizării investițiilor a condus la o clasificare, grupare a lor din mai multe puncte de vedere și anume:

- după structură, în lucrări de construcții, montaj, lucrări geologice, utilaje și instrumente și de foraj;
- după felul lucrărilor, în construcții noi, refaceri, reconstrucții, dezvoltări, reutilări etc;
- după destinație, în productive și neproductive;



- după natura încorporării lor în valoarea obiectului realizat, în investiții care măsoară valoarea sau care nu măsoară valoarea obiectului.

- după modul de planificare și finanțare, în investiții centralizate și investiții necentralizate.

Aceste grupări au o mare importanță în organizarea contabilității analitice, deoarece ea trebuie să răspundă unor cerințe practice, de urmărire separată a unor elemente legate fie de structura sau felul lucrărilor fie de natura resurselor de finanțare și a costului lor.

Intocmirea planului de investiții ca și executarea lor este strins legată de existența unei documentații tehnico-economice prin care se fundamentează rezultatele studiilor, soluțiile constructive și tehnologice, evaluarea și posibilitățile de realizare a unei investiții.

În general, de executarea unei investiții sînt legate următoarele documente:

Studiul tehnico-economic. Prin el se fundamentează indicatorii tehnico-economici ai investiției, cum sînt: oportunitatea, amplasamentul, procesul tehnologic și nivelul tehnic al utilajelor, eficiența economică și durata de realizare a investiției. El este întocmit de întreprinderea agricolă de stat sau de trust IAS și în unele cazuri de anumite organizații de proiectare cum este cazul O.I.F.P.C.A. (Oficiul de îmbunătățiri funciare pentru proiectarea construcțiilor în agricultură).

Proiectele de execuție, constituie a doua fază după aprobarea studiului tehnico-economic. Proiectul de execuție este documentația tehnică prin care se precizează detaliile necesare rezolvării problemelor din studiul tehnico-economic privind soluțiile tehnologice, funcționale și constructive ale investițiilor. El se întocmește pe obiecte și constituie documentația pe baza căreia se execută, se finanțează și se decontează lucrările de investiții.

Executarea investiției are loc numai după ce studiul tehnico-economic și proiectele de execuție au fost avizate.

Devizul general, prin el se exprimă valoarea totală a investiției. Din punct de vedere structural, devizul general cu-



prinde toate devizele pe obiecte, inclusiv devizele financiare privind cheltuielile de proiectare, procurarea terenurilor, pregătirea cadrelor, supravegherea tehnică pe durata execuției lucrărilor, organizarea șantierului, probe tehnologice și cota de cheltuieli diverse și neprevăzute.

Devizul pe obiecte oferă cunoașterea tuturor cheltuielilor legate de executarea unui obiect proiectat. Valoarea devizului pe obiecte se stabilește prin însumarea valorii tuturor devizelor pe categorii de lucrări.

Devizul pe categorii de lucrări, este componenta de bază a proiectului de execuție. Se întocmește pentru fiecare categorie de lucrări ce intră în alcătuirea unui obiect (construcție, instalații etc) și stă la baza execuției, decontării, și recepției lucrărilor.

Devizul pe categorii de lucrări se întocmește pe baza planurilor și a desenelor de execuție, a normelor de deviz și a cotelor de prețuri unitare pe articole de deviz și exprimă valoarea antecalculată a categoriei de lucrări.

Devizele pe obiecte, categorii de lucrări și categorii de cheltuieli servesc la încheierea contractelor de executare a lucrărilor cu antreprenorii, la organizarea contabilității cheltuielilor de investiții, la finanțarea și decontarea lucrărilor executate.

Organizarea contabilității mai este influențată și de modul de realizare a investițiilor, care pot fi: în antrepriză și în regie.

Executarea în antrepriză intervine în cazul când titularul de investiții sau beneficiarul cedează realizarea investiției unei întreprinderi specializate, pe baza unui contract.

Realizarea investiției în regie constă în a executa lucrarea cu forțele proprii ale întreprinderii.

Decontarea lucrărilor terminate se face pe baza talon-situație de plată, semnat de ambele părți la care se anexează procesele verbale de recepție. Acest document se întocmește separat în funcție de resursa de finanțare a investițiilor: investiții finanțate din fondurile statului, din fondurile proprii ale întreprinderii și din împrumuturi acordate de bancă.



Decontarea lucrărilor executate de antreprenori se face la prețul de deviz, ca rezultat al recepționărilor. Recepționarea lucrărilor se poate face preliminar, în timpul execuției și la terminare când se întocmește procesul verbal de recepție definitivă, care se face la expirarea termenului contractului de garanție.

Realizarea planului de investiții are o mare însemnătate economică, socială și politică deoarece constituie mijlocul prin care se asigură reproducția socialistă lărgită, ritmul și proporțiile dezvoltării ramurilor economiei naționale, creșterea productivității muncii, ușurarea muncii, echilibrarea dezvoltării economice în profil teritorial.

#### 9.2. Resursele de finanțare a investițiilor

Resursele de finanțare a investițiilor sînt în funcție de felul investițiilor, centralizate sau necentralizate. În general, ele sînt formate din fondurile care se crează în cadrul întreprinderii și a trusturilor și de la bugetul statului, stabilite prin planul de finanțare-creditare a investițiilor. În general se consideră de la buget: 1.amortizările; 2.cotele de beneficii planificate și peste plan alocate de întreprindere sau trust pentru finanțarea investițiilor centralizate; 3.economiile realizate ca urmare a reducerii costului efectiv a investițiilor executate în regie; 4.economii prin folosirea de proiecte tip; 5.recuperări din casarea mijloacelor fixe; 6.alocații de la bugetul statului.

Din fondurile întreprinderilor se finanțează investițiile necentralizate, ca urmare a repartizării unei cote de 15% din beneficiile planificate, de 45% din cele peste plan; a amortizării aferente mijloacelor fixe folosite peste durata normată de amortizare, într-o cotă de 15% din suma acestora, care se varsă de către întreprindere la trust.

Fondul constituit este destinat numai pentru investițiile productive, social-culturale inclusiv construcția de locuințe, pentru rambursarea împrumuturilor restante și alte acțiuni prevăzute în planul financiar.

O trăsătură legată de metodologia finanțării investițiilor o constituie prezența împrumuturilor acordate la cererea întreprinderilor de către BAIA. Aceasta pînă în prezent s-a dovedit, în mod



practic, a fi o formă eficientă, deoarece întreprinderile au demonstrat mai mult interes în reducerea costurilor de investiții și a termenelor de punere în funcțiune.

În general întreprinderile agricole beneficiază de împruturi pentru achiziționarea de utilaje care necesită montaj, pentru aprovizionări de materiale, pentru probe tehnologice etc.

Finanțarea investițiilor are loc la cererea întreprinderii, cunoscând că ea va prezenta la bancă, întreaga documentație, ca: aprobarea investiției, studiul tehnico-economic, graficele de eşalonarea investiției, de livrarea utilajelor corelate cu termenele de punere în funcțiune, contractul de antrepriză, autorizația de construcții, aprobările legate pentru folosirea terenurilor pe care se amplasează investiția, speciamentele cu semnături a persoanelor autorizate a dispune de sumele afectate investiției.

Executarea lucrărilor de investiții are loc numai după deschiderea finanțării. Finanțarea se deschide pentru toată valoarea din devizul general, chiar dacă executarea e programată pentru mai mulți ani.

Inchiderea finanțării are loc la terminarea completă sau printr-o hotărîre a conducerii de stat. Ca document, în primul caz, este procesul verbal de recepție definitivă sau a procesului verbal de punere în funcțiune.

### 9.3. Organizarea contabilității investițiilor

Cerințele deciziei impun anumite reguli de organizare a contabilității investițiilor. Nerespectarea lor conduce la scăderea valorii informative a contabilității. Contabilitatea trebuie în așa fel organizată încît să permită: 1. urmărirea îndeplinirii planului de investiții pe total, structură și obiect; 2. urmărirea îndeplinirii planului de finanțare a investițiilor și a resurselor destinate acestuia; 3. calculul costului pe obiect sau categorii de lucrări în scopul determinării valorii de inventar a noilor mijloace fixe; 4. asigurarea gestiunii valorilor destinate investițiilor.

În funcție de aceste cerințe contabilitatea cheltuielilor de investiții se va organiza în analitic pe obiecte distincte și pe structura planului de investiții.

Datele trebuie să răspundă cunoașterii dării în folosință a



capacităților și obiectelor de investiții, a resurselor folosite prin banca finanțatoare și a centralizării lor corespunzător structurii schemelor de bilanț.

Distinct se vor înregistra cheltuielile reclamate la mijloacele fixe luate cu chirie, aceasta deoarece ele se vor transmite întreprinderii proprietare odată cu restituirea lor. Cheltuielile făcute la mijloacele fixe închiriate măresc valoarea de inventar și corespunzător fondul mijloacelor fixe.

Pentru evidențierea calculelor enunțate se folosesc conturile din clasa 9, care sînt grupate în așa fel încît oferă identificarea mijloacelor pentru investiții, realizarea și decontarea lor precum și resursele de finanțare.

Informațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor circulante, bănești și materiale le oferă conturile: 900 "Disponibil pentru investiții finanțate din fondurile statului"; 901 "Disponibil pentru investiții finanțate din fondurile unităților"; 902 "Utilaje și materiale pentru investiții"; 903 "Cheltuieli de aprovizionare-transport pentru investiții"; 907 "Cheltuieli pentru probe tehnologice" și 908 "Aportul în muncă pentru investiții".

Pentru evidențierea procesului de executare a investițiilor și a costului se folosesc conturile 905 "Investiții în curs" și 908 "Investiții puse în funcțiune".

Decontarea lucrărilor și a mijloacelor aflate în decontare este redată de conturile: 912 "Furnizori și antreprenori pentru investiții", 913 "Creditori pentru investiții", 911 "Decontări cu personalul pentru investiții" și 910 "Debitori pentru investiții".

Resursele de finanțare sînt redată de conturile: 920 "Fond pentru investiții finanțate din fondurile statului"; 921 "Fond pentru investiții finanțate din fondul unităților"; 922 "Finanțarea investițiilor din fondurile statului"; 924 "Imprumuturi pentru investiții finanțate din fondul statului"; 925 "Imprumuturi pentru finanțarea investițiilor creditate".

Lucrările terminate și recepționate sînt înregistrate la contul 100 "Mijloace fixe" și corespunzător conturile 700 "Fondul mijloacelor fixe" și 806 "Imprumuturi pentru mijloace fixe".



#### 9.4. Contabilitatea investițiilor realizate prin achiziționare din fondurile statului

Procesul de executare al investițiilor reclamă un volum mare de cheltuieli care, în raport cu obiectele de investiții, pot fi cheltuieli directe sau indirecte. Mărimea lor diferă în funcție de natura investițiilor și de modalitatea executării acestora. Ele se referă la: utilaje care necesită montaj procurate de beneficiarul de investiții pentru a fi puse la dispoziția antreprenorului, materiale directe, manoperă directă și cheltuieli cu utilajele.

În condițiile când ele se execută în regie cheltuielile sînt: amortizarea, întreținere, energie electrică, utilaje care nu necesită montaj (preț de facturare). Cheltuielile indirecte se repartizează în funcție de cheltuielile de investiții directe.

Indiferent de natura lor, cheltuielile de investiții se înregistrează pe măsura efectuării lor la contul 905 "Investiții în curs", la conturile analitice privind investițiile pe resurse de finanțare și conturi analitice pe obiecte de investiții corespunzător celor prevăzute în devizul general. Aceste conturi analitice oferă în același timp și o bază de informare privind costul efectiv al fiecărui obiect. Contul 905 "Investiții în curs" se creditează prin debitul contului 908 "Investiții puse în funcțiune". Soldul contului 905 reprezintă producția neterminată.

Exemplificăm: Se achiziționează un tractor în valoare de 70.000 lei. Cheltuieli de transport plătite cu CEC fără limită de sumă sînt de 500 lei, iar comisionul băncii este 5%. Investiția se finanțează din fondurile statului.

905	=	912	70.000	70.000
Investiții capitale		Furnizori și antreprenori pentru investiții		
905	=	922	850	850
Investiții capitale		Finanțarea investițiilor din fondurile statului		
912	=	922	70.000	70.000
Furnizori și antreprenori pentru investiții		Finanțarea investițiilor din fondurile statului		



908	=	905	70.850	70.850
Investiții puse în func-		Investiții capitale		
țiune				
100	=	700	70.850	70.850
Mijloace fixe		Fondul mijloacelor fi-		
		xe		
922	=	908	70.850	70.850
Finanțarea investițiilor		Investiții puse în		
din fondurile statului		funcțiune		

În condițiile când resursa de finanțare nu ar acoperi li-  
mita de finanțare, diferența poate fi acoperită prin împrumut, în  
contul resurselor viitoare și care se înregistrează la contul  
924 "Împrumuturi pentru investiții finanțate din fondurile sta-  
tului". Acest împrumut se rambursează cu ocazia formării resur-  
sei.

În condițiile în care lucrările se execută în antrepriză,  
ele se decontează lunar, pe bază de talon-situație de plată ac-  
ceptată de titularul de investiții.

Înregistrările în contabilitate sînt identice ca și la achi-  
ziționarea din fondurile statului care au fost redată mai sus.

#### 9.5. Contabilitatea investițiilor executate în regie

Executarea în regie a investițiilor este posibilă și ele  
se pot face de sectorul de investiții. În aceste condiții cheltu-  
ielile de investiții se înregistrează la contul 510 "Cheltuielile  
activităților auxiliare". Dacă se execută de ferme și nu există  
sector de investiții, cheltuielile de investiții, pe baza documen-  
telor primare, se înregistrează la contul 905 "Investiții în curs",  
la întreprindere.

Exemplificăm: Se execută în regie în grajd bovine, al că-  
rei preț de deviz este de 170.000 lei. Pînă la punerea la dispo-  
ziție de fonduri din partea statului. IAS beneficiază de împrumu-  
turi din fondurile statului pentru achiziționarea de materiale.  
Se primește factura de la fabrica de cărămidă Ciurea în valoare  
de 52.000 lei. Transportul cărămizilor 3.000 lei. Retribuția cal-  
culată angajaților 100.000 lei. CAS 15.000 lei. Impozit asupra



retribuției 8.000 lei. Contribuția pentru pensia suplimentară 2%, chirii 500 lei. Datele sînt ipotetice.

In contabilitate intervin următoarele operații:

%	=	912		55.000
		Furnizori și antreprenori pentru investiții		
			52.000	
902	=			
Utilaje și materiale pentru investiții				
903			3.000	
Cheltuieli de transport aprovizionare ptr.invest.				
912	=	924	55.000	55.000
Furnizori și antreprenori pentru investiții		Imprumuturi pentru investiții finanțate din fondurile statului		
905	=	%	55.000	
Investiții în curs		902		
		Utilaje și materiale pentru investiții		
		903		3.000
		Cheltuieli de transport aprovizionare pentru investiții		
924	=	922	55.000	55.000
Imprumuturi pentru investiții finanțate din fondurile statului		Finanțarea investițiilor din fondurile statului		
905	=	%	115.000	
Investiții în curs		911		100.000
		Decontări privind retribuițiile pentru investiții		
		913		15.000
		Creditori pentru investiții		



911	=	913	10.500	10.500
Decontări privind retri- buțiile pentru investi- ții.		Creditori pentru in- vestiții		
Impozit 8.000 lei				
C.A.S. 8.000 lei				
chirii 500 lei				
910	=	922	89.500	89.500
Debitori pentru inves- tiții		Finanțarea investiții- lor din fondurile sta- tului		
911	=	910	89.500	89.500
Decontări privind re- tribuțiile pentru in- vestiții		Debitori pentru inves- tiții		
913	=	922	25.500	25.500
Creditori pentru inves- tiții		Finanțarea investiții- lor din fondurile sta- tului		
908	=	905	170.000	170.000
Investiții puse în funcțiune		Investiții în curs		
100	=	700	170.000	170.000
Mijloace fixe		Fondul mijloacelor fixe		
922	=	908	170.000	170.000
Finanțarea investiții- lor din fondurile sta- tului		Investiții puse în funcțiune		

Ca resursă de finanțare a investițiilor, în afară din fon-  
durile statului, la nivelul trustului județean IAS sau a întreprinderilor agricole de stat, pot fi și fondurile, proprii consti-  
tuite în acest sens. În condițiile când investițiile se execută  
în cadrul întreprinderii, trustul IAS virează sume corespunzător  
acțiunilor prevăzute în plan. Mijloacele bănești virate se vor  
înregistra la conturile 901 "Disponibil pentru investiții finan-  
țate din fondurile unităților" și 921 "Fond pentru investiții



finanțate din fondurile unităților.

Practica a generat posibilitatea concentrării resurselor proprii la trust, care în același timp realizează direct planul de investiții proprii ale unităților din subordine.

Pentru evidența concentrării resurselor de finanțare ca și a mijloacelor bănești se folosesc conturile: 900 "Disponibil pentru investiții finanțate din fondurile statului" și 920 "Fond pentru investiții finanțate din fondurile statului". Aceste conturi se folosesc numai în contabilitatea trustului IAS.

În condițiile când resursele de finanțare ale întreprinderilor agricole de stat nu sînt suficiente, ele pot apela la împrumuturi pe termen lung. Rambursarea acestor împrumuturi se face pe seama beneficiilor. Contul folosit este 925 "Împrumuturi pentru finanțarea investițiilor".

Înregistrările în legătură cu executarea investițiilor din resursele enunțate mai sus se fac în aceleași condiții ca cele executate în antrepriză sau în regie. Diferă numai resursa de finanțare.



## C A P I T O L U L X

### BILANTUL CONTABIL

#### INSTRUMENT DE GENERALIZARE A SITUAȚIEI ECONOMICO-FINANCIARE ANALIZA BILANTULUI

##### 10.1. Bilanțul ca o componentă a dărilor de seamă - Teoriile bilanțului

Dările de seamă sînt instrumente concrete care asigură cerințele interne ale conducerii IAS, necesitățile de informare și de centralizare a datelor la nivelul organelor ierarhice și de sinteză, ca și darea de seamă a întreprinderilor industriale, ea cuprinde: darea de seamă statistică, bilanțul contabil cu anexele sale.

În agricultură, prin dările de seamă statistice se urmărește informarea conducerii despre activitatea economică și rezultatele ei, informarea forurilor superioare despre desfășurarea activităților în ferme și sectoare, de servire; centralizarea și sintetizarea la nivel național a diferitelor informații pe baza cărora se fundamentează elaborarea planurilor și prognozelor, precum și de conducere a ramurii și economiei naționale.

În țara noastră, sistemul dărilor de seamă statistice este coordonat de către Direcția Centrală de Statistică, organism care decide necesitatea și oportunitatea indicatorilor ce trebuie raportati. Practica, se raportează prin dările de seamă statistice următorii indicatori:

- suprafața productivă și producția obținută;
- cheltuieli și costul efectiv la principalele produse;
- mișcarea efectivului de animale;
- utilizarea producției;
- producția globală;
- consum/oră/produs;
- mecanizarea lucrărilor în ramură creșterii animalelor
- situația cadrelor;
- cheltuieli de cercetare;
- inventarul principalelor mijloace de producție;

Bilanțul contabil și anexele acestuia sînt componente de



bază ale dării de seamă, care prezintă într-o formă sistematizată sintetică, averea întreprinderii și rezultatele financiare, la un moment dat, de regulă în agricultură, la sfârșitul anului. El se întocmește pe baza datelor oferite de către contabilitatea curentă și servește ca principal instrument de urmărire și analiză a modului de îndeplinire a planului de venituri și cheltuieli.

De asemenea, bilanțul oferă măsura priceperii, capacității și corectitudinea conducerii, servind în același timp ca instrument de orientare a activității economice. Am putea spune că bilanțul este termometrul și chiar barometrul vieții economice a întreprinderilor.

Dar pentru aceasta el trebuie să întrunească următoarele însușiri: sinceritate, claritate și continuitate.

Sinceritatea este, în special, în funcție de modul cum s-a întocmit inventarul, de înregistrarea operațiunilor în contabilitate.

Claritatea este în funcție de forma sub care se prezintă bilanțurile anuale.

Continuitatea înseamnă să nu se treacă fără just motiv și fără explicație de la o metodă la alta, în ceea ce privește prezentarea conturilor, nomenclatura, regulile de evaluare, de amortizare, etc.

Anexele bilanțului au menirea de a explica unii indicatori din bilanț sau de a întregi bilanțul în prezentarea și analiza activității economice. Dintre anexele bilanțului menționăm:

- indicatorii de eficiență și date de analiză economică;
- situația realizării planului de venituri, activitatea sectorului de magazine și impozitul pe circulația mărfurilor;
- veniturile și rezultatele financiare realizate pe ramuri și la principalele produse;
- situația creditelor restante și a mobilizărilor de mijloace circulante;
- fonduri și cheltuieli pentru introducerea tehnicii noi;
- beneficii și pierderi;
- repartizarea beneficiilor;
- situația dotației de stat;



- diferențe de preț și influențe conjuncturale;
- situația mijloacelor și resurselor de finanțare a investițiilor;
- pierderi provocate de acțiunea negativă a factorilor naturali;
- trecerea animalelor tinere la turma de bază și de reformare a acestora;
- situația efectivelor de animale și păsări adulte și albino;
- producția neterminată și efectivul de animale tinere la îngrășat;
- cheltuieli neproductive;
- pagube materiale;
- restituirea fondurilor bănești primite de la societate;

Aceste anexe se completează pe baza datelor din contabilitatea curentă a întreprinderii. Bilanțul constituie o componentă de bază a dării de seamă. În principiu, în economia socialistă bilanțul îndeplinește mai multe funcțiuni, din care cele mai importante sînt: de generalizarea a datelor contabilității curente, de analiză și totodată de calcul a previziunilor.

Sub aspect economic-financiar, bilanțul permite cunoașterea volumului și structurii mijloacelor economice, evoluția lor de la o perioadă de timp la alta, modul de procurarea mijloacelor economice, imobilizările, rezultatele financiare, modul de utilizare a fondurilor și finanțărilor speciale și alte aspecte similare.

Sub aspect juridic, bilanțul indică volumul și structura obligațiunilor de plată, precum și evoluția acestora. De asemenea, bilanțul oferă și cunoașterea creanțelor.

Bilanțul contabil la noi se sprijină pe teoria realității. Dar în literatura de specialitate s-a concretizat și alte teorii ca:

- a. moniste - dinamic, static și oadynamic.
- b. dualiste organic și economică a muncii.
- c. integrală sau totală-

Teoria bilanțului dinamic e prima teorie științifică în această materie. Ea a fost fundamentată de prof.dr.E.Schmalembach.



A fost inaugurată de Mahlberg, Wald Sommerfeld și Halpenstein. După această teorie scopul bilanțului este numai de calcularea rezultatelor periodice, nu și de cunoaștere a averii. Rezultatele întreprinderii interesează în cel mai înalt grad, deoarece numai acesta reprezintă puterea dinamică, averea constituind numai mijlocul pentru realizarea acestora. Bilanțul folosește așa cum spune autorul, la cunoașterea diferitelor grade de raționalism economic aplicat în economia întreprinderilor. Autorul mai opiniază pentru o defalcare a câștigurilor, separînd beneficiul conjunctural de cel din activitatea de bază.

Teoria bilanțului static. A fost formulată de W. Le Coutre în lucrarea "Praxis der Bilanzkritik". E susținută de Leitner și Berliner cum și de autorii francezi: Guesont, Leautney, Dumarchey și alții.

Obiectivul bilanțului după această teorie este cunoașterea la un moment dat a fondurilor proprii (capabil) angajate într-o întreprindere și a averii acesteia. Rezultatele sînt redată de contul Profit și pierdere.

În evaluarea elementelor de activ și de pasiv se folosește prețul zilei; momentul încheierii bilanțului.

Teoria bilanțului eudinamic. Este reprezentată prin Sommerfeld în lucrarea "Eudynamische Bilanzlehre".

După această teorie, scopul bilanțului este acela de a prezenta o situație cît mai sigură, în vederea menținerii substanței de avere.

Caută să evite riscurile posibile. Avera se evaluează, în optica acestei teorii, la prețul cel mai scăzut, adică a prudenței exagerate.

Conceptiile dualiste pretind că prin bilanț se urmăresc două scopuri.

Teoria pagatorie. Ea a fost elaborată de Erich Kosiol, luînd ca bază unele teze ale teoriei dinamice. Scopul este cunoașterea rezultatelor financiare. Obținerea acestui scop are în vedere îndeosebi operațiile financiare sub forma lor de încasări și plăți.



Teoria organică este susținută de H.Schmidt, în lucrarea: "Der organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft". Se aliniază acestei teorii: Pape, Hanch, Niederauer, Batarden, Bisson, Delaporte și alții.

Potrivit acestei teorii se afirmă, că o întreprindere, fie ea cît de mică, se încadrează perfect în mișcarea economică, ca o celulă într-un organism, căpătînd astfel o funcție organică. Menținerea substanței se poate asigura prin amortizarea ei, ținînd seama de oscilațiile lor, datorită influențelor de ordin conjunctural. Se opinează pentru folosirea prețurilor de procurare în momentul întocmirii bilanțului, ceea ce are ca efect calcularea unor beneficii reale.

Teoria economică a muncii a fost formulată de W.Thoms în lucrarea "Umbruch der Betriebs Wirtschaft". Se porneste de la factorul muncă, căruia îi atribuie un rol preponderent și că bilanțul trebuie să ofere calculația costului și al venitului realizat.

Teoria bilanțului integral susținută de W. Le Coutre și Nichlisch (1).

În lumina acestei concepții bilanțul nu este un scop în sine, ci un mijloc de a cunoaște situația întreprinderii, o funcție, de scopurile și obligațiile acesteia. Ca scopuri pot fi: economice, financiare, tehnice etc.

Deci, aceste scopuri pot rezulta numai din studiul bilanțului total, adică a unui bilanț care trebuie să întreprindă totalitatea raporturilor cu viața economică și ca să se pună aceste relații în concordanță formală și logică.

Teoria realității bilanțului, folosită în economia noastră, are ca scop să reflecte starea de fapt a activității întreprinderii.

Ea permite sesizarea dintr-o singură privire a situației economico-juridică și financiară a întreprinderii și care arată amănunțit caracterul mijloacelor ei de acțiune, resursele proprii și străine, inclusiv rezultatul final<sup>2</sup>.

1) Handwörterbuch der Betriebswirtschaft.

2) D.Busu, Contabilitate generală, E.D.P.București 1972.



### 10.2. Tehnica întocmirii bilanțului

Întocmirea bilanțului și a anexelor de la bilanț, de către întreprinderile agricole de stat, comportă aceeași tehnică, ca și din întreprinderile industriale. Dar, caracterul producției agricole, structura organizatorică au impus unele particularități și anume:

- Confruntarea înregistrărilor din contabilitate cu cele din evidența operativă de la ferme și sectoarele de servire;

- Verificarea actelor de calamități naturale cu valorile înregistrate la ferme și în contabilitate;

- Revederea calculării, înregistrării amortizării mijloacelor fixe, în funcție de condițiile reale ale mișcării lor comparativ cu planul de amortizare;

- Controlarea decontărilor serviciilor prestate de către sectoarele de servire și a respectării bazelor de decontare;

- Confruntarea datelor din contabilitate cu cele din registrul de gestiunea valorilor;

- Preliminarea și înregistrarea în contul "Rezerve pentru plăți preliminate", a premiilor, sporurilor de vechime cuvenite angajaților;

- Urmărirea transmiterii la fiecare formă a cheltuielilor repartizate (amortizare, A.L.R.O., sector economic etc);

- Efectuarea acestor lucrări au menirea să asigure realitatea bilanțului.

Ordinea de întocmire a bilanțului este:

- extragerea balanței de verificare;
- inventarierea și inventarul;
- nivelarea conturilor;
- situația conturilor după nivelare;
- evaluarea și înregistrarea ca venituri a stocurilor de produse finite existente la sfârșitul anului;
- stabilirea rezultatelor economice ale întreprinderii pe ferme;
- situația conturilor după concentrarea rezultatelor
- încheierea conturilor și redactarea bilanțului.



Datorită faptului că, tehnica întocmirii bilanțului este aproape identică cu cea a întreprinderilor industriale, considerăm că ne ocupa de anumite particularități.

Legat de inventarierea mijloacelor și a resurselor, precum și de evaluarea acestora, ținem să arătăm că ea nu trebuie să se limiteze numai la numărare, cântărire și măsurare. Se vor stabili în afară de cantitatea existentă și calitatea mijloacelor, atât în ce privește caracterizarea obișnuită, cât și în cea ce privește starea în care se află (obiecte bune, uzuate, neîntrebuințate etc) creanțe bune, dubioase, neîncasabile, produse valorificabile, nevalorificabile, și situația lor juridică).

Elementele inventariate se grupează în așa fel încât să corespundă cu conturile din contabilitate, înăuntrul fiecărui cont se pot face subdiviziuni după: denumiri, însușiri, întrebuințări, după locul de folosință, după epoca de procurare, după starea în care se află etc).

Distinct, se vor inventaria bunurile de inventar ce se găsesc în întreprinderi, dar care nu-i aparțin.

Privind estimarea, arătăm că s-a acreditat ideea ca bunurile obținute să se evalueze la prețul intern de decontare. Așa cum am mai arătat acest preț conduce la denaturarea rezultatelor, iar celelalte bunuri ca mijloace fixe, materiale, etc. la prețul de înregistrare.

Pentru asigurarea unei inventarii corespunzătoare se impune ca în sectorul agricol, datorită specificului producției, operațiunea de inventariere să se facă pentru unele valori înainte de 31.dec și anume:

- între 1-15 decembrie inventarierea mijloacelor fixe și a producției neterminate vegetale;

- între 15-27 decembrie, stocurile de produse rezervate pentru semințe, debitori, creditori etc;

- între 27-31 decembrie, inventarierea animalelor adulte, de producție și reproducție, animalele tinere și la îngrășat și alte mijloace economice, per 31 decembrie.

I.I. Agache, Unele probleme legate de folosirea prețurilor interne de decontare în agricultură, Analele Universității Al.I.Cuza Iași XIX, 1973.



Pe baza inventarului, care servește ca mijloc de control al existențelor prin confruntare cu soldurile din contabilitate, care în același timp arată într-o cifră globală sporirea sau diminuarea averii prin compararea cu inventarul precedent, fără ca să se poată stabili dacă acest rezultat se datorește activității întreprinderii sau altor împrejurări.

Apoi se procedează la înregistrarea ca venituri a stocurilor de produse finite existente la sfârșitul anului.

Aceasta este o operațiune specifică agriculturii și care se face la prețul intern de decontare.

Debit: Decontarea producției.

Credit: Venituri din activitatea de bază.

O altă operațiune este aceea de stabilire a realizărilor economice pe întreprindere și pe ferme și care se face:

Debit: Decontarea producției.

Credit: Cheltuielile producției de bază.

Această operațiune intervine numai la sfârșitul anului cu valcarea stocului de animale, tinere și la îngrășat și a semifabricatelor stabilite pe baza lucrărilor de inventariere, evaluarea și punerea de acord a conturilor 211, 222, 540.

Cerințele obținerii unui bilanț real presupune verificarea cheltuielilor de producție, pentru a le identifica și pe cele care privesc alte perioade de gestiune, care se înregistrează:

- Debit: Cheltuieli anticipate;

- Credit: Cheltuielile producției de bază.

După efectuarea acestor operațiuni, soldurile conturilor "Cheltuielile producției de bază" și "Cheltuielile activității auxiliare" pe ferme și sectoare, reprezintă cheltuielile aferente veniturilor, care se vor vira integral la conturile de venituri.

Intrucât în cursul anului contul "Venituri din activitatea de bază" se ține cantitativ și valoric, pe feluri de produse și ferme, totalul fiecărui cont analitic (cantitativ și valoric) se va vira intern în negru într-un cont analitic deschis pe fiecare fermă și în roșu în conturile analitice pe produse. În acest mod contul analitic nou deschis pe fiecare fermă, constituie și ba-



lanța analitică a produselor, avînd desfășurată pe coloane, cantitățile și sumele pe cele trei feluri de venituri: livrări în afară, livrări la alte ferme și stocuri de produse.

După executarea acestor operațiuni, se procedează la virarea cheltuielilor de producție și încheierea conturilor analitice, fermă cu fermă, înregistrînd:

Debit-"Venituri din activitatea de bază".

Credit: "Cheltuielile producției de bază".

După virarea acestor cheltuieli, în debitul contului "Cheltuielile producției de bază" rămîne numai valoarea producției ne-terminate, analitic pe ferme, iar în cadrul acestora pe culturi.

Pentru sectoarele de servire înregistrate va fi:.

- Debit "Venituri din alte activități"

- Credit "Cheltuielile activităților auxiliare"

Paralel cu operațiunea de încheiere a conturilor de cheltuieli pe ferme și sectoare, la nivelul fermelor și sectoarelor, are loc operațiunea de închidere și de calculare a rezultatelor financiare, operațiune ce se va efectua în registrul jurnal.

După efectuarea acestor operațiuni, se procedează la concentrarea rezultatelor financiare finale, la contul 750 "Beneficii și pierderi".

Cînd conturile "Venituri din activitatea de bază" și "Venituri din alte activități" prezintă sold creditor, are loc înregistrarea:

%	=	Beneficii și pierderi
Venituri din activitatea de bază		
Venituri din alte activități		

Iar cînd prezintă sold debitor, înregistrare va fi:

Beneficii și pierderi	=	%
		Venituri din activitatea de bază
		Venituri din alte activități



Unele observații legate de întocmirea bilanțului

Înainte de efectuarea operațiunilor de concentrare a rezultatelor financiare, se va proceda la o analiză a conturilor venituri anticipate, furnizori, creditori, debitori.

Contul "Venituri anticipate" se va închide cu sumele încasate din imputații, cheltuielile neeconomice și pagube aduse întreprinderii.

Contul "Furnizori" se va închide cu sumele datorate, nepretinse în termen și prescrise, iar contul "Creditori" cu sumele nereclamate de către deponenți, precum și cu sumele neplătite terților sau avansurilor nerestituite clienților.

Contul "Debitori" cu sumele din creanțele trecute la pierderi în baza aprobării date de către Departament și cu cele respinse de către instanțele judecătorești.

După închiderea conturilor de rezultate, se procedează la extragerea unei noi balanțe de verificare, care stă la baza reiectării bilanțului.

După redactarea bilanțului, se procedează la completarea formularelor statistice și a anexelor financiar-contabile. Anexele financiar-contabile, unele au menirea să explice datele din bilanț, iar altele să întregescă bilanțul pentru a se putea efectua calculele de analiză economico-financiară.

Orice dare de seamă este însoțită de un raport explicativ

În raportul explicativ sînt analizați în spirit critic și autocritic principalii indicatori. Se vor menționa dificultățile îndeplinite în desfășurarea activității, cauzele neîndeplinirii planului, mărirea influenței fiecărei cauze, precum și propunerile făcute organului ierarhic superior în vederea înlăturării acestora în viitor. Se interzice ca în raportul explicativ să se repete datele din darea de seamă sau alte date și situații cifrice.

Analiza se va face pe capitole. El nu este un formular tipizat, totuși și-a căpătat o formă, cunoscînd că analiza indicatorilor financiarilor se va face într-o strînsă legătură cu modul în care au fost îndeplinite sarcinile planului economic.



In general, un raport explicativ va cuprinde:

- a. Îndeplinirea planului de producție, venituri și cheltuieli;
- b. Situația principalelor indicatori financiari;
- c. Întreprinderea planului prețului de cost al producției;
- d. Îndeplinirea planului de muncă și de remunerare a muncii;
- e. Îndeplinirea planului de investiții din fondurile centralizate și fondurile necentralizate;
- f. Analiza datelor cuprinse în "Situația pagubelor materiale";
- g. Protecția muncii;
- i. Lipsuri, greutăți și concluzii generale asupra activității economico-financiare;

Fiecare capitol din raportul explicativ se va dezvolta corespunzător unor anumite cerințe, ilustrând indicatorii din cuprinsul bilanțului și din anexele financiar-contabile.

10.3.1. Prezentarea, verificarea, analiza și centralizarea dărilor de seamă și a bilanțurilor contabile. Prezentarea dărilor de seamă

Întreprinderile agricole de stat sînt obligate să întocmească dări de seamă și să le prezinte Trustului județean I.A.S., băncii locale finanțatoare și direcției județene de statistică, lunar, trimestrial și anual.

Lunar întocmesc "Situația principalelor indicatori economico-financiari", iar trimestrial și anual bilanțuri.

Situațiile lunare cuprind modul de îndeplinire a principalelor indicatori economico-financiari" și o notă explicativă și care se prezintă cel mai tîrziu la data de 15 ale lunii următoare.

Bilanțurile trimestriale și anuale se prezintă pînă la 20 a primei luni din trimestrul următor, respectiv cel anual pînă la 31 ianuarie a anului următor.

Ele se prezintă spre verificare și centralizare, după ce în prealabil au fost prezentate în fața adunării generale a angajaților sau în fața reprezentanților acestora.



10.5.2. Verificarea, analiza și centralizarea bilanțurilor  
Situatiile lunare ale principalelor indicatori economico-financiari precum și bilanțurile trimestriale se verifică și se analizează de către trustul I.A.S. în termen de 3 zile sau de 10 zile în cazul bilanțurilor trimestriale, de la data prezentării. În cadrul acelor termene se comunică întreprinderilor eventualele modificări aduse cu ocazia verificării și analizei.

Verificarea și analiza bilanțurilor anuale, ca și comunicarea rezultatelor se face în termen de 15 zile de la data primirii acestuia.

Analiza bilanțului se face de către comisia de specialiști în domeniul producției, planificării, contabilității, îndrumării și controlului activității economice și financiare, precum și a contabilului șef sau înlocuitorul acestuia.

Rezultatele muncii de verificare și analiză a bilanțurilor anuale se materializează în procese verbale de verificare. Ele cuprind rezultatele verificării și analizei, cauzele care au condus la obținerea eventualelor rezultate nesatisfăcătoare, precum și măsurile necesare care să conducă la îmbunătățirea situației economico-financiare.

Întreprinderea are obligația să comunice conținutul procesului verbal, în termen de 2 zile de la primirea de la organele cărora le-a trimis, câte o copie a bilanțului. Aceasta este reclamată de necesitatea corectării bilanțului de către banca finanțatoare și de către direcția județeană de statistică, dacă este cazul.

Comisiile de verificare și analiză a dărilor de seamă pot fi lărgite cu delegați ai Ministerului Finanțelor și băncilor finanțatoare care pot cere relații și tot odată să facă propuneri pentru eventualele completări, modificări și îmbunătățiri a conținutului bilanțului.

După verificarea și analiza bilanțurilor, trustul I.A.S. procedează la centralizarea acestora, la rîndul său, el întreprinde un nou bilanț, pe care îl trimite Departamentului I.A.S., care le analizează, în termen de 5 zile de la data primirii bilanțurilor trimestriale și de la 10 zile de la data primirii celor anuale.



Denumirea indicatorului		Nr. rând.	Cont. nec.	S O 2. D la:	31 decen
A		A	C		
A. MIJLOACE FINE (rd. 2-3) (valoarea rămasă neamortizată)		01	10	32.223	34.506
— Valoarea de inventar a mijl. fixe (ct. 100)		02	11	48.828	52.790
— Valoarea mijl. fixe (ct. 101)		03	12	16.605	18.284
B. MIJLOACE CIRCULANTE (rd. 5 la 15 + 18 la 24)		04	20	21.533	30.093
— Materiale (ct. 200 + 201 + din 204)*		05	21	7.098	7.325
— Cheltuielile produse de bază (ct. 500)		06	22	2.098	2.712
— Cheltuielile activit. aux. (ct. 510)		07	23		
— Cheltuieli multiple (ct. 520)		08	24	513	256
— Produse finite (ct. 220-224)		09	25	313	25
— Semifabricate (ct. 222 + din 224)		10	26	7.551	19.707
— Mărfuri în unitățile cu amănuntul (ct. 231 + 239)		11	30		
— Animale și păsări adulte și albine de producție și reproducție (ct. 210)		12	23	103	106
— Animale tinere și la îngreșat (ct. 211)		13	29		
— Cheltuieli de circulație (ct. 501)		14	27		
— Mijloace bănești (ct. 300 + 310 + 311 + 339 + 340 + 343 + 390 + 391 + 399)		15	40	3	14
— disponibil la bancă (ct. 300 + 310 + 311 + 339 + 340 + 343)		16	41	1	1
— alte mijl. bănești (ct. 390 + 391 + 399)		17	44	2	13
— Cheltuieli finanțate de la buget (ct. 513)		18	90	756	-
— Clienți (ct. 400)		19	51	741	85
— Debitori (ct. 498)		20	52	740	69
— Alte creanțe		21	53	1	16
— Decontări cu bugetul, asig. sociale și amortizările (ct. 430 + 431 + 432)		22	50	401	25
— Decontări în cadrul sistemului (ct. 440 + 441 + 442 + 443 + 445)		23	55	1.215	53
C. MIJLOACE ȘI CHELTUIELI PENTRU INVESTIȚII (ct. 1X)		24	100	25.132	22.586
D. VARSĂMINTE, PRELEVĂRI ȘI PIERDERI (rd. 26 + 27 + 28)		25	110	5.122	4.498
— Varsăminte și prelevări din beneficii (ct. 751)		26	111	125	53
— Pierderi din enclavitate naturală (ct. 752)		27	112	4.997	4.445
— Pierderi (ct. 750)		28	113		
TOTAL ACTIV (rd. 1 + 4 + 21 + 25)				84.030	91.583

\* Pentru calculul S O 2. D minus 20.



Denumirea indicatorului		nr. crt.	Cod m.p.	la 1.7.75	31 decem 1975
<b>A</b>					
A.	SURSE PROPRII SI IMPRUMUTATE PRIVIND MIJLOACELE FIXE (rd. 31 + 32 + 33)	30	130	32.223	34.506
	— Fondul mijloacelor fixe (ct. 700)	31	131	32.158	33.409
	— Depozituri bancare (ct. 803)	32	132	65	1.097
	— Imprumuturi restante (din ct. 800)	33	133	—	—
B.	SURSE PROPRII, IMPRUMUTATE SI ALTELE PRIVIND MIJL. CIRCULANTE (rd. 34 + 35 + 36 + 37 la 54)	34	140	25.547	31.484
	— Suma privind mijl. circulante (rd. 34 + 35)	35	141	18.990	25.412
	— Fondul mijl. circulante (ct. 701)	36	142	18.990	25.412
	— Finantari pt. introducerea tehn. noi (ct. 741)	37	144	—	—
	— Imprumuturi pt. mijl. circ. (ct. 340 + 343 + 806 + 808 + din 800)	38	150	4.406	4.751
	— Imprumuturi pentru activitatea de baza (ct. 340)	39	151	4.403	4.696
	— Imprumuturi pentru calamitati (din ct. 800)	40	153	—	—
	— Imprumuturi pentru activ. comere. (ct. 343)	41	159	—	—
	— Imprumuturi pe termen scurt (din ct. 800)	42	151	—	—
	— Imprumuturi restante (ct. 800)	43	155	3	5
	— Alte imprumuturi (ct. 802)	44	152	—	50
	— Chirzii (din ct. 410)	45	151	738	643
	— Creditori (din ct. 400)	46	152	45	43
	— Alte obligatii	47	153	53	80
	— Decontari cu bugetul statului, soc. si amort. scile (ct. 430 + 431 + 432)	48	154	636	158
	— Decontari in cadrul sistemului (ct. 433 + 434 + 435 + 436)	49	153	4	13
	— Suma participate si de realizat (ct. 440 + 611)	50	155	—	—
	— Rezerve pentru cheltuieli preestimate (ct. 700)	51	153	164	179
	— Finantarea actiunilor bugetare (ct. 742)	52	151	—	—
	— Fondul pentru redistribuire (ct. 711)	53	152	508	—
	— Alte fonduri si finantari (ct. 710 + 712 + 740)	54	200	—	—
C.	SURSE PENTRU FINANTAREA INVESTITIILOR (clasa IX)	55	200	25.132	22.586
D.	BENEFICI SI IMBUNATATIRI (rd. 57 + 58)	56	200	1.128	3.192
	— Beneficii (ct. 720)	57	200	1.128	3.192
	— Subvenții (ct. 740)	58	200	—	—
	— TOTAL PASIV (rd. 30 + 34 + 35 + 36)	59	200	84.030	91.583



Orice divergență se comunică în termen de 10 zile Ministerului Finanțelor.

Aprobarea bilanțurilor, de către organele ierarhice superioare, nu atrage descărcarea de gestiune și nici nu dispensează organele de control financiar de a face revizii documentare complete.

Situațiile centralizate ale principalilor indicatori economico-financiari, precum și bilanțurile centralizate se depun în cadrul următoarelor date - termene:

- cele lunare pînă la data de 25 a lunii următoare;
- bilanțurile trimestriale centralizate pînă la data de 10 ale lunii a doua a trimestrului următor;

#### 10.3.3. Analiza bilanțului

A analiza unui bilanț, înseamnă a examina elementele componente atât separat cît și grupate și comparate, pentru a trage concluzii de natură contabilă, juridică, economică și financiară, socială, privind o întreprindere.

Prin compararea realității cu previziunile făcute prin planul de venituri și cheltuieli sau prin conturile de producție prestabilite, se pot stabili diferențe sau ecartul. Asemenea comparare este extrem de fructuoasă și dă viață gestiunii. Informațiile bilanțului sînt cele mai veridice și ele permit judecăți de valoare asupra activității economico-financiare.

Analiza bilanțului constituie o aplicațiune destul de veche și ea este îndreptată spre cunoașterea rentabilității, lichidității, viabilității și a gradului de productivism rațional aplicat în întreprindere.

Ca tehnică de analiză a bilanțului s-a concretizat:

- 1 - analiza internă, care se efectuează pe două căi și anume pe orizontală și verticală.
  - 2 - analiza externă, care se face prin analiză rezultatelor din bilanț, cu cele ale activității de producție;
  - 3 - analiza în funcție de un bilanț standard;
- Procedînd la o analiză pe orizontală, urmărăm următoarele corelații:

$$A_a = A_p ; B_a = B_p ; C_a = C_p$$



$$\frac{Aa}{Aa + Ba + Da} \times 100 = \frac{34.506}{34.506 + 30.093 + 4.498} \times 100 = 43\%$$

Rezultă deci, că ponderea mijloacelor fixe - în totalitatea mijloacelor economice este de 43%.

d. Gradul de înnoire a mijloacelor fixe se determină raportând totalul grupei Ca, intitulată "Mijloace și cheltuieli pentru investiții" la valoarea de inventar a mijloacelor fixe oglindite în grupa Aa.

$$K_i = \frac{Ca}{MP} \times 100 = \frac{22.586}{52.790} \times 100 = 42,7 \%$$

e. Gradul de uzură este o altă corelație ce se poate determina în munca de analiză a activității întreprinderii, pe baza datelor din bilanț.

Acest coeficient se determină de relația:

$$K_u = \frac{Uz}{MP} \times 100 = \frac{18.284}{52.790} \times 100 = 34,6 \%$$

f. Ponderea mijloacelor dezafectate față de totalul mijloacelor economice, indică cota parte a beneficiului cu care întreprinderea contribuie la veniturile generale ale statului. Aceasta se obține făcând raportul între:

$$\frac{Da}{Aa + Ba + Da} \times 100 = \frac{4.498}{34.506 + 30.093 + 4.498} \times 100 = 5,9\%$$

g. Ponderea resurselor proprii în totalul resurselor întreprinderii se determină relația:

$$\frac{Ap + Ep + Dp}{Ap + Bp + Dp} \times 100 = \frac{34.506 + 25.412 + 3.192}{34.506 + 31.484 + 3.192} \times 100 = 91\%$$

În cadrul corelațiilor pe verticală și orizontală, se înscriu și corelațiile de bază în activ și pasiv, precum și coeficientul de utilizare a resurselor proprii și străine.

Coeficientul corelației de bază în activ ( $K_a$ ) este dat de raportul dintre mijloacele fixe și cele circulante, iar core-

$$\begin{array}{r} 27000 \\ 27000 \\ 14000 \\ 14000 \\ \hline 36.740 \end{array} \quad \begin{array}{r} 27000 \\ 27000 \\ 14000 \\ 14000 \\ \hline 50120 \end{array}$$



Relația de bază în pasiv ( $K_p$ ) evidențiază raportul dintre resursele proprii și cele străine ale întreprinderii.

Aceste relații pot fi prezentate astfel:

$$K_a = \frac{M_p}{M_c} = \frac{52.790}{30.093} = 1,75$$

$$K_p = \frac{R_p}{R_s} = \frac{59.918}{4.751} = 12,6$$

Măsura în care resursele proprii sînt angajate în mijloacele fixe și mijloacele circulante - constituie - de asemenea - corelația de bază în analiza bilanțului.

Coeficientul de utilizare a resurselor proprii ( $K_{rp}$ ) și coeficientul de utilizare a resurselor străine ( $K_{rs}$ ) se pot prezenta sub forma relației:

$$K_{rp} = \frac{R_p}{M_p} = \frac{59.918}{34.506} = 1,75$$

$$K_{rs} = \frac{R_s}{M_c} = \frac{4.751}{30.093} = 0,157$$

Coeficientul utilizării resurselor străine indică gradul de participare a acestora la acoperirea mijloacelor circulante ale întreprinderii.

Creșterea continuă a coeficientului corelației de bază din activ constituie un fenomen pozitiv, relevînd aplicarea unei politici eficiente de investiții, pentru sporirea capacității de producție și o gestionare judicioasă a mijloacelor economice.

Mărirea coeficientului de bază în pasiv reflectă de asemenea creșterea resurselor proprii, fenomen considerat normal<sup>1</sup>.

Indicii circulației reflectă atît modul de finanțare a mijloacelor economice cît și structura lor. Fiecare valoare constituie o expresie a situației financiare.

Dacă folosim - în continuare - indicatorii obținuți, putem să stabilim interdependența între aceste corelații astfel:

<sup>1</sup> Vezi D. Rusu și colaboratorii, Contabilitatea industrială, E.D.P. București, 1971, pag. 321-323.



$$K_{rp} = 1,75$$

$$K_p = 12,6$$

$$K_{rs} = 0,175$$

$$K_a = 1,75$$

$$K_{rp} = K_{rp} \cdot \frac{K_p}{K_a} ; 1,73 = 0,157 \cdot \frac{12,6}{1,75}$$

Corelația de bază a situației financiare este caracterizată prin raportarea coeficientului de utilizare a resurselor proprii și cel de utilizare a resurselor străine:

$$S.f. = \frac{K.r.p}{K.r.s} = \frac{1,73}{0,157} = 11$$

Acest coeficient poate fi numit și indice de proporționalitate, pentru că el arată proporția care există între mijloacele economice ale întreprinderi și izvoarele lor de formare. Deci, am văzut modul de reflectare a finanțării mijloacelor economice, cât și structura lor, precum și cea a resurselor.

Elementele prețioase oferă bilanțul și în legătură cu cunoașterea existenței de mijloace circulante (M.c.e), care comparate cu normativul prestabilit (N), conduce la trei situații:

$$M.c.e = N$$

$$M.c.e > N$$

$$M.c.e < N$$

Tot pe baza bilanțului, grupa "B" din activ, prin datele sale, pun la dispoziția elemente pentru determinarea mediei scădurilor a mijloacelor circulante ( $\overline{m.c.}$ ), care raportate la valoarea producției obținute (P), ne oferă indicatorul vitezei de rotație a mijloacelor circulante, care, poate fi redat în: numărul de rotații (r), durata unei rotații în zile (d) și volumul mijloacelor circulante ce revin la un leu producție realizată ( $\overline{v}$ ), de unde:

$$r = \frac{P}{\overline{m.c.}} ; d = \frac{\overline{m.c.}}{P} ; \overline{v} = \frac{\overline{m.c.}}{P}$$

Acești indicatori fac cunoscut următoarele aspecte în legătură utilizarea mijloacelor circulante:

- cu cât numărul mediu de rotații a mijloacelor circulante este mai mare, cu atât au fost folosite mai bine. Creșterea



numărului de rotații atrage eliberarea mijloacelor circulante și scăderea lor ca număr imobilizări.

- cu cât mijloacele circulante parcurg fazele procesului de producție și desfășurare într-un timp mai scurt, cu atât întreprinderea are nevoie de mijloace circulante mai puține și invers.

- cu cât este mai mic volumul mijloacelor circulante aflate în rotație, cu atât înseamnă că ele au fost folosite mai eficient și invers.

Apoi, din confruntarea datelor din activul și pasivul bilanțului, grupa "B" se cunosc fie imobilizările de mijloace circulante (Iec) fie mobilizări de resurse (Mr). Existența imobilizărilor atrage în cadrul întreprinderii de împrumuturi cu dobândă majorată. Stabilirea lor, face necesar cunoașterea mijloacelor circulante existente (M.c.e) normativul prestabilit perioadei (N), mijloacele circulante speciale (M.c.s) și a împrumuturilor primite în afara plafonului (I).

dacă comparăm elementele redade obținem:

$$I.m.c. = M.c.e > (N + M.c.s. + I)$$

$$M.r. = M.c.e < (N + M.c.s)$$

Sintetizat, prezentăm corelațiile bilanțiere, pe orizontală și verticală în fig.38 și 39.

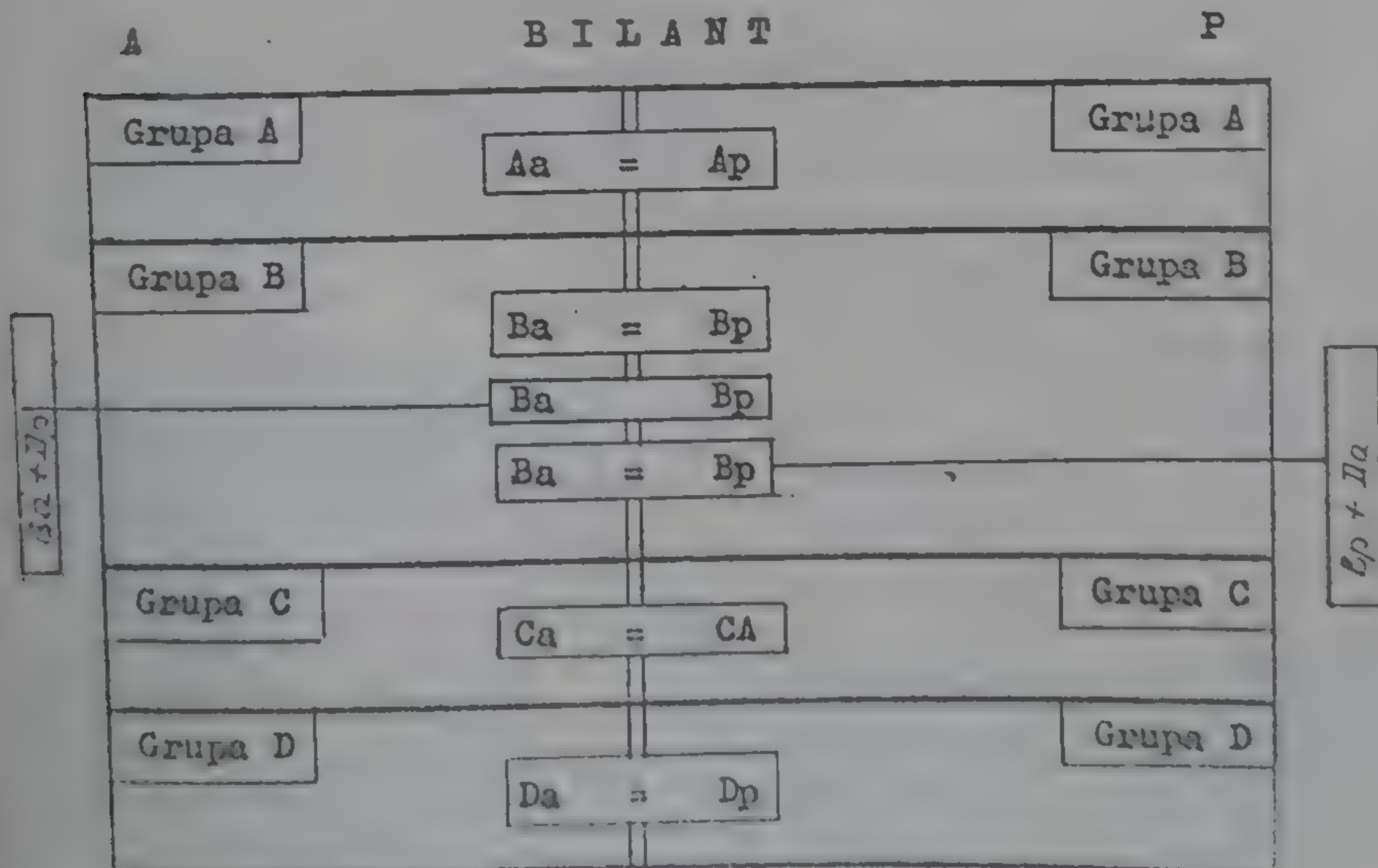


Fig.38 Analiza bilanțului pe orizontală.



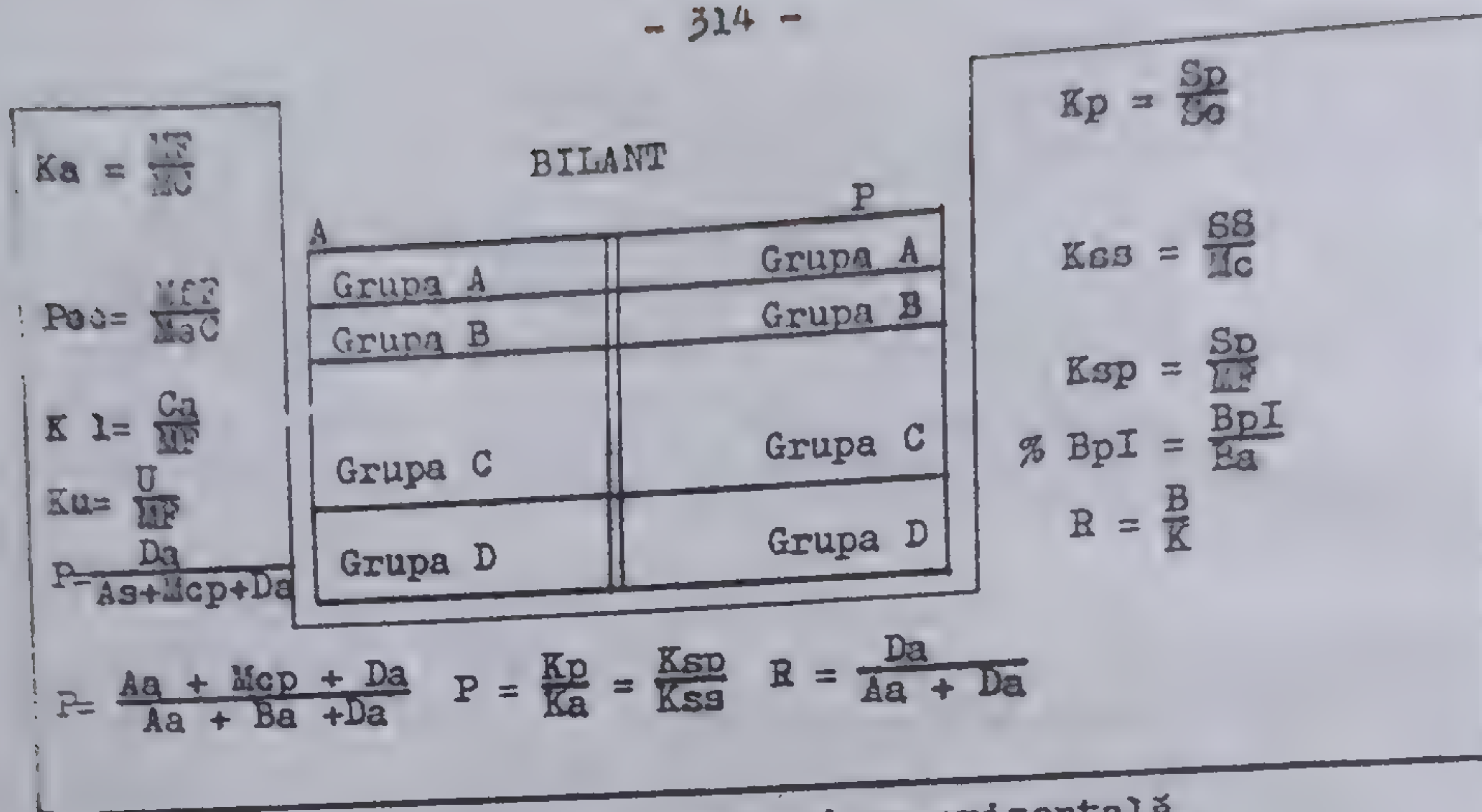


Fig.39 Analiza bilanțului pe orizontală

### Analiza bilanțului în funcție de un bilanț standard

Condițiile economice planificate fac posibil întocmirea unui bilanț standard, chiar la începutul perioadei de activitate. El poate sta la sfârșitul anului, când se cunosc rezultatele efective, ca bază de analiză.

Aceasta se poate realiza la nivelul Trusturilor Jud.I.A.S. sau la Departamentul I.A.S. în funcție de un bilanț standard, care nu este altceva decât un model economic prestabilit.

Tehnica de analiză este aceeași ca și cea pe orizontală și verticală. Se calculează indici pe fiecare întreprindere ce intră în componența trustului și care, comparați cu cei standard, obținem unele abateri care ne oferă posibilitatea unor aprecieri cât mai obiective.

Prezentăm sub formă de tabel indicii de bilanț în %

Specificație	Bilanț standard	Întreprinderea				
		A	B	C	D	E
1	2	3	4	5	6	7
1.Indicile mijloacelor fixe	0,45	0,54	0,51	0,42	0,47	0,50
2.Indicele mijloacelor circulante (m.C)	0,55	0,47	0,49	0,58	0,53	0,50
3.Totalul fondurilor proprii (FP)	0,90	0,91	0,88	0,96	0,85	0,87



1	2	3	4	5	6	7
4. Totalul fondurilor atrase (FA)	0,10	0,9	0,12	0,04	0,15	0,13
5. Indicele de bază de folosire res. proprii (Fp/Mf)	2	1,1	1,7	2,04	1,8	1,7
6. Indicele de bază de folosire res. atrase (Fa/Mf)	0,22	0,11	0,23	0,09	0,31	0,25
7. Indicele sit. financiare (I.Frp/I Fra)	9,09	10	7,39	22,6	5,80	6,80
8. Fonduri proprii angajate în circ. (Fp-V-mf)	0,45	0,38	0,37	0,54	0,38	0,37
9. Resurse atrase (F.a)	1,10	0,9	0,12	0,04	0,15	0,13

După cum rezultă din tabel, indicele de bază al situației financiare pe trust este de 9,09. Dacă urmărim pe întreprinderi, el apare foarte variat. Cel mai bun indice este realizat la întreprinderea "C" care, față de standard a produs fondurile atrase de la 0,10 la 0,04. Aceasta dispune de mijloace de circulație suficiente, pentru desfășurarea normală a producției.

Legat de structura activului și asivului, întreprinderea "A" are cele mai mari devieri față de indicele standard. Cel mai defavorabil indice de bază, al situației financiare îl are întreprinderea "D".

Pentru a avea o imagine mai corectă cu privire la activitatea financiară a întreprinderilor, sinoptic redăm situația acestora în tabelul de mai jos.

Specificație	I n d i c i					
	Mijloace fixe	Mijloace circ.	Fond prop.	Fond atr.	Fonduri proprii ang. în circ.	De bază a situației financiare
Indici standard	0,45	0,55	0,90	0,10	0,45	9,09
Devieri pe întreprinderi						
A	+8	-9	+1	-1	-7	+0,91
B	+6	-6	-2	+2	-8	-1,70
C	-3	+3	+6	-6	+9	+13,51
D	+2	-2	-5	+5	-7	-3,29
E	+5	-5	-3	+3	-8	-2,29

Devierile indicilor de bilanț față de indicele standard.



Din tabelul redat, rezultă, că întreprinderea "C" datorită dotării proporționale, a realizat indicii cei mai favorabili față de indicii standard. O cerință elementară este ca bilanțul să reflecte realitatea. Un bilanț poate fi cifric exact și corespunzător înregistrărilor făcute și clar, însă nesincer, pentru că la întocmirea inventarului să se manifeste ușurință sau cu știință nu s-au trecut anumite operațiuni. Legea pedepsește aspru pe cei care denaturează realitatea bilanțului.

O problemă în condiții de instabilitate monetară, cea ce nu-i cazul în economia noastră sau a existenței unei monede neconvertibile se poate folosi "bilanțul aur", aceasta pentru a avea o idee exactă asupra prosperității, a formării fondurilor, a investițiilor, a mijloacelor circulante proprii, a participării întreprinderii la procesul de producție socialist etc.

Analiza pe orizontală oferă cunoașterea capacității de plată, lichiditatea și solvabilitatea. Noțiunile în cauză sînt puse în legătură cu perfecționarea calitativă a activității economice. Fiecare stare, termen, are un înțeles propriu. Capacitatea de plată nu poate fi confundată cu lichiditatea. Ea reprezintă o stare de moment a întreprinderii de a achita obligațiile sale din disponibilitățile ce le are în cont. Starea de lichiditate depinde de posibilitatea pe care o are o I.A.S. de ași transforma diferite părți ale activului din bilanț în numerar pentru plata obligațiunilor (410, 499, 800 etc).

Solvabilitatea este o stare financiară dată în parte de raportul dintre valorile materiale care stau la baza garanției împrumuturilor acordate de bancă și cele aflate în afara garanției.

Noțiunea de lichiditate nu trebuie pusă în corelație cu cea de lichidare, de încetare a activității.

Ea trebuie pusă în legătură cu păstrarea disciplinei financiare, cu evitarea împrumuturilor restante, a imobilizărilor.

O bună lichiditate este dată de raportul între: averea imediat disponibilă și exigibilitatea imediată (lichiditate primară).



b) avere disponibilă în termen scurt și exigibilitatea cu acelaș caracter (lichiditate secundară). c) avere realizabilă în termen lung și exigibilității pe termen lung (lichiditate terțiată).

Starea de lichiditate se face numai pe baza datelor din bilanț prin descompunerea posturilor de pasiv (angajamente) în grupe potrivit exigibilității lor. În aceleași condiții se va desface și activul.

Prin realizarea unei concordanțe între valoarea grupelor respective de la pasiv și activ se poate aprecia o bună stare de lichiditate. O bună lichiditate înseamnă și o bună capacitate de plată.

Ne propunem să prezentăm gradul de lichiditate a unei întreprinderi agricole pe baza datelor din tabelul 5.

Calculul lichidității Tabel nr.5

	Active	Angajamente
- Disponibilități în conturi bănești	1.800.000	✓ <u>Amendament</u>
- Stocuri de 200,220,210,211,222, 500,510	2.000.000	✓ <u>Termen Scurt</u>
- Active în decontare	2.200.000	
- Rezerve pentru lărgirea producției + fonduri		1.800.000 <u>T</u>
- Imprumuturi		2.800.000 <u>Termen Scurt</u>
- Alte pasive în decontare		1.400.000 <u>III</u>
T O T A L	6.000.000	6.000.000

Din compararea activului disponibil pe termen imediat cu pasivul exigibil imediat, constatăm gradul de lichiditate al I.A.S. de 100 %. Din compararea activului disponibil pe termen scurt de 2.000.000 lei cu pasivul exigibil pe termen scurt de 2.800.000 lei rezultă că gradul de lichiditate este de 71% =  $\frac{2.000.000 \times 100}{2.800.000}$

Aceasta ne arată că 29% din totalul angajamentelor față de bancă în împrumuturi sau imobilizat în alte active în decontare (debitori, clienți, decontări între organul erarhic superior și întreprindere etc). Un dezechilibru între mijloacele disponibile pe termen scurt provoacă dificultăți în res-



pectarea angajamentelor și cu repercusiuni în circulația monetară.

Prudența cere evitarea imobilizărilor în stocuri de materiale, produse și în drepturi de creanță.

Deci, lichiditatea este o noțiune mai largă și îmbracă în unele cazuri cele două stări financiare de solvabilitate și de capacitate promptă de plată. Dar analiza creanțelor și a obligațiunilor se poate face și sub aspectul volumului și dinamicii lor. În principiu, se consideră o evoluție favorabilă a creanțelor atunci când respectă condițiile:

$$\frac{C.t.1}{Cr.1} > \frac{C.t.0}{Cr.0} \text{ sau } \frac{C.t.1}{C.t.0} > \frac{Cr.1}{Cr.0}$$

în care:

C.t. = creanțe în termen;

Cr. = suma totală a creanțelor;

1 = perioada curentă;

0 = perioada de bază;

Așa cum am mai arătat, se vor cerceta creanțele și obligațiunile și din punct de vedere al termenului de realizare, respectiv în termen scurt, mediu și lung. O astfel de grupare a creanțelor și obligațiunilor este reală în elaborarea unor calcule previzionale. Pentru încadrarea diferitelor elemente de creanță sau de obligații într-o grupă, se calculează durata individuală de imobilizare (d.i.) pe baza relației:

$$d.i. = \frac{\bar{C} \times t}{R}$$

în care:

$\bar{C}$  = soldul mediu al elementului;

t = perioada de zile;

R = rulajul debitor al aceluiași cont.

Pentru totalul creanțelor, durata medie de imobilizare (D.i.) se determină prin relația:

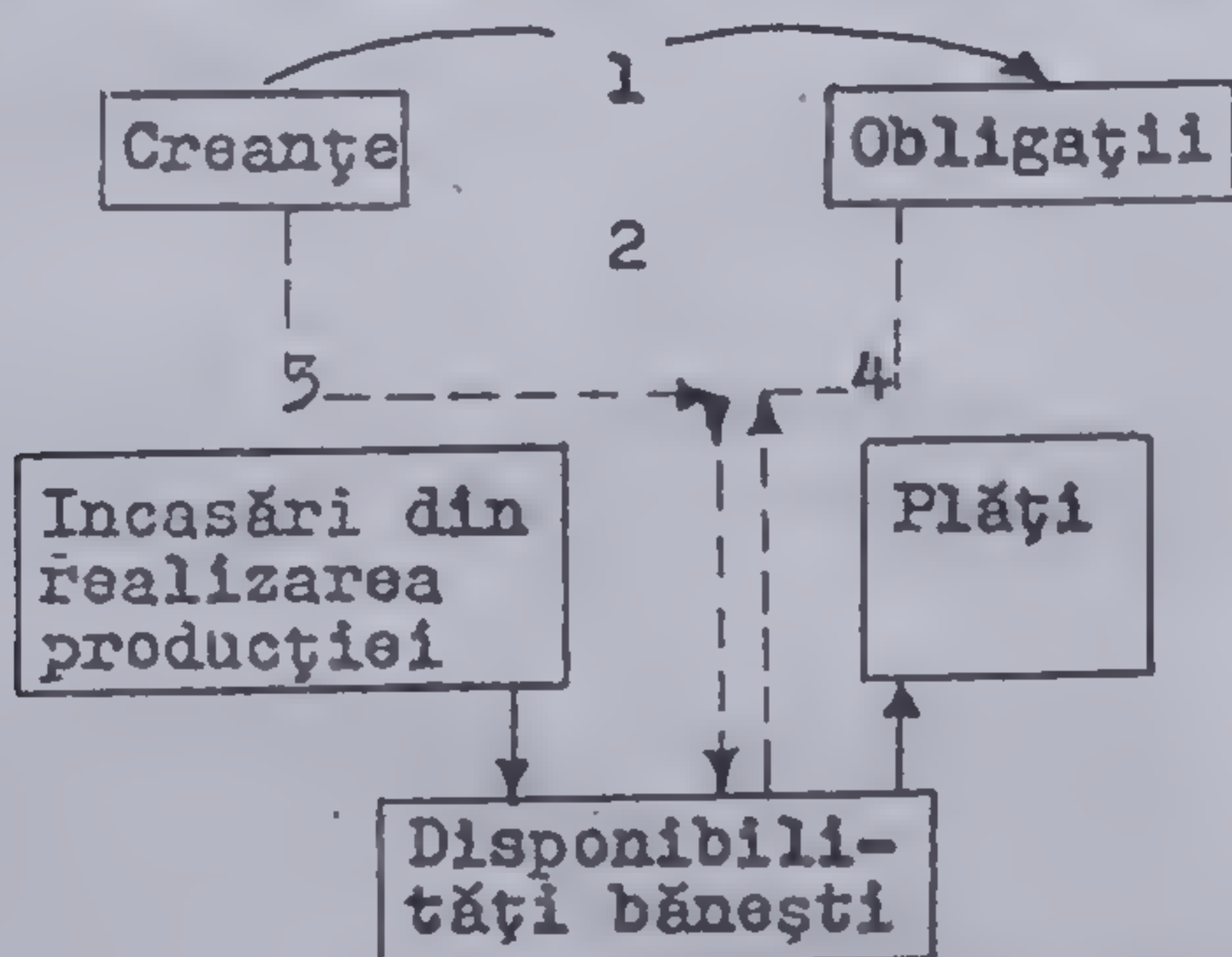
$$D.i. = \frac{(\bar{C} \times t)}{R}$$

Legat de obligațiuni și ele se împart după scadență



(scurt, mediu și lung). Incadrarea într-o grupă se face în funcție de durata de folosire (d.f.) pe baza relației de mai sus, cu deosebire ca soldul mediu și rulajul să se reflecte la creditul conturilor respective.

Subliniem, că la nivelul fiecărei întreprinderi există o <sup>în creanțe</sup> corelație și obligațiuni în sensul că are loc o compensație reciprocă, atât în ce privește mărimea lor absolută, cât și termenul de imobilizare și pe care îl redăm mai jos în schemă:



Echilibrul dintre încasări și plăți se realizează de circuitele 1 și 2. Creșterea capacității de plată e dată când  $D.i. < D.f.$  și concretizează în circuitul 3, desigur după realizarea circuitelor 1 și 2.

Scăderea capacității de plată apare când  $D.i. > D.f.$ , după înfăptuirea circuitelor 1 și 2.

#### 10.4. Bilanțul contabil la nivel macroeconomic

Intocmirea bilanțului la nivel macroeconomic și analiza lui demonstrează utilitatea contabilității în reflectarea problemelor complexe de conducere a economiei naționale, precum și fundamentarea științifică a metodei contabilității. Obținerea lui se datorează unității de conținut a cadrului general al planurilor de conturi, a preciziei funcțiunii conturilor, prin instrucțiunile de aplicare și a unității principiilor, metodelor de organizare și de conducere a contabilității în toate razele economiei naționale. Ea și-a dovedit tăria, prin aceea că asigură reflectarea corectă și completă permițând urmărirea și transformarea mijloacelor materiale și bănești în toate fazele procesului de producție, precum și determinarea rezultatelor.



#### 10.4.1. Necesitatea întocmirii bilanțului macroeconomic

Bilanțul macroeconomic s-a impus ca o necesitate a cunoașterii și de control din partea organelor supreme de stat și de partid.

El se obține pe calea centralizării bilanțurilor unităților economice și oferă informațiile cele mai veridice legate de modul cum s-a desfășurat politica economică stabilită în fiecare etapă de dezvoltare a țării, de congresele P.C.R.

Elementele care formează conținutul bilanțului macroeconomic reprezintă soldurile conturilor din contabilitatea curentă a unităților economice, social-economice, care sînt instrumente de calcul contabil în urmărirea modificărilor succesive al unui element de activ și pasiv în cursul unei perioade de timp.

Aceste solduri care în bilanț capătă caracter de indicatori sînt grupați, creînd astfel posibilitatea exprimării într-o formă concentrată a activităților economice și a modului cum s-au reflectat în economia țării normele de finanțare, credite și de decontare.

Datele lui oglindesc concomitent o privire de ansamblu a fondului social (averea statului), atît la data întocmirii bilanțului, cît și cea de la începutul anului. Din confruntarea celor două serii de indicatori se poate determina sporirea averii, cauzele creșterii, mișcărilor intervenite în mărime a elementelor de activ și de pasiv și rezervele interne de care se dispune pentru creșterea eficienței economice a fondului social plasat în unitățile economice. Apoi, urmare a analizei în funcție de indicatorii de plan se deschid posibilități certe de întocmire a unor bilanțuri previzionale, ale căror date sînt deosebit de utile la sesizarea direcțiilor în care va evolua economia națională.

Modelul astfel obținut la nivel macroeconomic servește ca un instrument al cunoașterii proprietății socialiste, al apărării integrității ei, la urmărirea gestiunii economice aplicate în economie dînd astfel valențe noi, disponibile procesului decizional organelor de conducere ale partidului și statului.



#### 10.4.2. Ce informații oferă bilanțul macroeconomic

Datorită faptului că bilanțul la nivel macroeconomic păstrează structura celui întocmit de unitățile economice, el nu este altceva decât un model economic realizat la punctul superior de conducere, ca urmare al prelucrării contabile, aceasta cu scopul de a sintetiza și generaliza informația contabilă legată de fenomenele și procesele economice ce se circumscriu obiectului contabilității.

În acest scop datele din conturile din contabilitatea organismelor createare de valori, sint preluate, prelucrate, grupate și ordonate după anumite criterii ce favorizează exprimarea într-o formă concentrată a averii sociale sub forma posturilor de activ și de pasiv.

O analiză atentă face posibilă identificarea concretă a gradului de dotare cu mijloace fixe și circulante și a modului de repartizare pe ramuri. Aplicarea calculelor comparative asupra datelor din bilanț oferă cunoașterea dinamicii mijloacelor fixe și circulante, a modificărilor de structură a acestora, a investițiilor, a gradului de uzură a mijloacelor fixe, justa delimitare a cheltuielilor și veniturilor, obligațiilor create între ramurile economiei naționale ca urmare a realizării planului unic economic, precum și urmărirea în ce măsură s-au făcut vărsămintele și prelevările din beneficiu și dacă beneficiul rămas nerepartizat este acoperit din mijloacele aflate în conturile unităților economice.

Dă mare valoare sint și informațiile oferite în legătură cu obligațiile create și reflectate în conturile de furnizori și creditor, ceea ce demonstrează fie practicarea de unitățile economice a unor aprovizionări neritmice cu materii și materiale, fie a unor greutăți de plată din lipsă de disponibil. Apoi creșterea sumelor la conturile de împrumuturi, denotă fie lipsa de efort în lichidarea lor, sau fie unele deficiențe în normarea mijloacelor circulante în finanțarea și creditarea lor.

Dat fiind caracterul de generalizator a activităților economice, bilanțul macroeconomic crează posibilitatea cunoașterii modului cum s-a asigurat gestiunea economică, care la rî-



el îi învederează administrarea chibzuită a mijloacelor de producție și răspunderea pentru păstrarea și mînuirea fondurilor. De asemenea, el facilitează în același timp perspectiva cunoașterii creșterii economice, căci cu datele bilanțului se pot realiza multiple calcule și analize pentru a aprecia activitatea perioadei trecute și stabili acțiuni viitoare, care să asigure noi dimensiuni de eficiență a fondului social, rata rentabilității, rata acumulării, beneficii la 1000 lei mijloace fixe sau la 1000 lei fondul de producție, sînt indicatori ce caracterizează eficiența fondului social așplasării lui în economie.

Aplicarea calculelor asupra bilanțului microeconomic conduce la determinarea și măsurarea influențelor diferiților factori și la definirea cadrului de evoluție necesară activității economico-financiare a țării.

Pentru aceasta se va proceda la stabilirea unor corelații și anume: între grupele bilanțului, între grupele "B" și "D" din activul și pasivul bilanțului. Prin el se demonstrează cum s-au folosit mijloacele economice și resursele lor puse la dispoziția economiei naționale pentru îndeplinirea planului. Lipsa de corelație între grupele semnalate, înseamnă că a avut loc deturnări de fonduri.

Calculele și analizele pot fi extinse în urmărirea stocurilor de mijloace circulante, să depășesc normativul și volumul împrumuturilor acordate pentru stocuri supranormative de valori materiale și pentru cheltuielile de producție și circulație; între obligațiile create și posibilitățile de lichidare a acestora din disponibilitățile bănești; între excedentul de mijloace circulante și disponibilitățile bănești, sau între golul de mijloace circulante și posibilitățile de acoperire.

În concluzie, analiza bilanțului la nivel macroeconomic îmbracă veșmintul unei cercetări concrete și complexe a date-  
lor prin descompunerea și asocierea acestora, în scopul cunoașterii unor aspecte esențiale privind dezvoltarea economică a țării. Ca metodă se poate folosi analiza pe orizontală și verticală, care s-a dezvoltat în capitolul precedent.



Analiza bilanțului la nivel macroeconomic poate conduce la unele decizii privind politica de: finanțare, investiții, lichiditate, solvabilitate, de structură respectiv a raportului între imobilizări și activul de exploatare plus mijloacele de plată, de rentabilitate, de dever, de activitate, de dezvoltare, de amortizări și rezerve etc.



CUPRINSULpag.

CAP.I. Organizarea contabilității în uni-	3
tățile agricole. . . . .	
1.1.Locul și rolul contabilității în eco-	
nomia unităților agricole.Preocupări legate de dez-	
voltarea contabilității în agricultură. . . . .	3
1.2.Sectoarele de calcul ale contabili-	
tății agricole. . . . .	12
1.3.Particularitățile producției agricole	
și influența lor asupra organizării contabilității. .	19
1.4.Organizarea și planificarea lucrărilor	
de contabilitate. . . . .	21
1.5.Probleme legate de folosirea mijloa-	
celor de calcul mecanografice și electronice. . . . .	28
CAP.II. Contabilitatea mijloacelor fixe..	37
2.1.Probleme de bază ale contabilit.	
mijloacelor fixe. . . . .	37
2.2.Organizarea contabilității mijloa-	
celor fixe. . . . .	39
2.3.Contabilitatea amortizării și uzării	
mijloacelor fixe. . . . .	48
2.4.Operațiuni mecanografice privind mij-	
loacele fixe. . . . .	55
CAP.III.Contabilitatea materialelor. . . . .	61
3.1.Particularitățile, clasificarea și	
evaluarea materialelor în întreprinderile agri-	
cole de stat . . . . .	61
3.2.Probleme legate de gestiunea valo-	
rilor materiale. . . . .	63
3.3.Organizarea contabilității materia-	
lelor. . . . .	67
3.4.Organizarea contabilității obiectelor	
de inventar. . . . .	81
5.Organizarea contabilității animalelor	
adulte de producție și de reproducție. . . . .	83



	<u>pag.</u>
3.5. Gestiunea automată a materialelor. . . . .	89
CAP. IV. Organizarea contabilității retri-	
buției muncii . . . . .	97
4.1. Sistemul de retribuire în I.A.S. . . . .	97
4.2. Organizarea contabilității retribu-	
rii muncii. . . . .	98
4.3. Contabilitatea contribuției la formarea	
fondului pentru asigurările sociale și a contribu-	
ției angajaților pentru pensia suplimentară. . . . .	102
4.4. Prelucrarea automată a retribuției	
muncii. . . . .	103
CAP. V. Costurile în agricultură. Metodolo-	
gia calculării și contabilitatea	
lor. . . . .	104
5.1. Costurile de producție și formarea	
prețurilor. . . . .	104
5.2. Noțiunea de cheltuieli, cheltuieli de	
producție, consumațiuni de valori periodice și	
costuri de producție. . . . .	106
5.3. Clasificarea cheltuielilor de producție..	112
5.4. Reguli de aplicare în contabilitatea	
costurilor de producție și calculul costului	
efectiv . . . . .	118
5.4.1. Delimitarea în timp a costurilor de	
producție. . . . .	119
5.4.2. Separarea costurilor de producție de	
consumațiile neutre, accidentele și cheltuielile	
speciale. . . . .	123
5.4.3. Individualizarea costurilor de producție	
pe produs. . . . .	124
5.4.4. Inventarierea producției neterminate	
și delimitarea cheltuielilor aferente acestora de	
cheltuielile producției neterminate. . . . .	125
5.5. Organizarea contabilității cheltuielilor	
de producție . . . . .	128



	<u>pag.</u>
5.5.1. Producția agricolă ca proces economic cibernetic și contabilitatea ei. . . . .	129
5.5.2. Organizarea sistemului informațional al cheltuielilor de producție la nivelul fermelor și sectoarelor de servire. . . . .	133
5.5.3. Contabilitatea cheltuielilor de producție în întreprinderile agricole de stat. . . . .	145
5.6. Contabilitatea costurilor sectoarelor de servire. . . . .	157
5.6.1. Contabilitatea cheltuielilor la compartimentul A.D.T. . . . .	158
5.6.2. Contabilitatea cheltuielilor sectorului mecanic. . . . .	163
5.6.3. Contabilitatea cheltuielilor sectorului hidroameliorații. . . . .	166
5.6.4. Contabilitatea cheltuielilor sectorului economic. . . . .	167
5.7. Contabilitatea cheltuielilor de producție privind activitatea de bază. . . . .	172
5.8. Contabilitatea pierderilor din calamități. . . . .	179
5.9. Calculul costului efectiv. . . . .	183
5.10. Aplicații privind calculul costului efectiv în întreprinderile agricole de stat. . . . .	207
CAP. VI. Organizarea și conducerea contabilității mijloacelor bănești, a operațiunilor de decontare și a împrumuturilor. . . . .	217
6.1. Organizarea contabilității mijloacelor bănești în numerar. . . . .	218
6.2. Organizarea contabilității operațiunilor bănești fără numerar. . . . .	222
6.3. Contabilitatea operațiunilor de decontare. . . . .	230
6.4. Organizarea contabilității împrumuturilor. . . . .	233



CAP.VII.Contabilitatea produselor,semi- fabricatelor,veniturilor și a rezultatelor financiare. . . . .	238
7.1.Noțiuni cu privire la produsele agri- cole și venituri. . . . .	238
7.2.Organizarea evidenței produselor și veniturilor la ferme.Documente de evidență primară. . . . .	239
7.3.Contabilitatea produselor. . . . .	241
7.4.Contabilitatea animalelor tinere și la îngrășat. . . . .	244
7.5.Contabilitatea semifabricatelor . . . . .	248
7.6.Contabilitatea veniturilor din activitatea de bază. . . . .	252
7.7.Contabilitatea veniturilor ca urma- re a desfacerii producției pe piața externă. . . . .	255
7.8.Contabilitatea veniturilor din alte activități. . . . .	262
7.9.Contabilitatea rezultatelor financiare. . . . .	264
CAP.VIII.Organizarea contabilității fondurilor și a finanțărilor. . . . .	271
CAP.IX. Organizarea și conducerea conta- bilității investițiilor. . . . .	283
9.1.Noțiuni preliminare legate de planifi- carea și realizarea investițiilor. . . . .	283
9.2.Resursele de finanțare a investițiilor. . . . .	286
9.3.Organizarea contabilității investițiilor. . . . .	287
9.4.Contabilitatea investițiilor realizate prin achiziționare din fondurile statului (antrepriză). . . . .	289
9.5.Contabilitatea investițiilor executate în regiile. . . . .	290
CAP.X.Bilanțul contabil,instrument de generalizare a situației economico- financiare.Analiza bilanțului. . . . .	294



10.1. Bilanțul ca o componentă a dărilor de seamă. Teoriile bilanțului. . . . .	294
10.2. Tehnica întocmirii bilanțului. . . . .	299
10.3. Prezentarea, verificarea, analiza și centralizarea dărilor de seamă și a bilanțurilor contabile. . . . .	304
10.3.1. Prezentarea dărilor de seamă. . . . .	304
10.3.2. Verificarea, analiza și centrali- zarea bilanțului. . . . .	305
10.3.3. Analiza bilanțului. . . . .	308
10.4. Bilanțul contabil la nivel macro- economic. . . . .	319
10.4.1. Necesitatea întocmirii bilanțului macroeconomic. . . . .	320
10.4.2. Ce informații oferă bilanțul macroeconomic. . . . .	321



B I B L I O G R A F I E

1. x    x    x    Programul P.C.R. de făurire a societății socialiste multilateral dezvoltate și înaintarea României spre comunism, București, 1975.
2. x    x    x    Directivele Congresului al XI-lea al P.C.R. cu privire la planul cincinal 1976-1980 și liniile directoare ale dezvoltării economico-sociale a României pentru perioada 1981-1990, București, E.P. 1974
3. Ceaușescu N.    Cuvîntare la Consfătuirea pe țară a lucrătorilor din întreprinderile agricole de stat, București, E.P., 1971.
4. Ceaușescu N.    Raport la cel de al XI-lea Congres al P.C.R., București, E.P. 1974.
5. Ceaușescu N.    Cuvîntare la încheierea Consfătuirii cu activul de partid și de stat din agricultură, din cercetarea științifică agricolă, din domeniul îmbunătățirilor financiare și din piscicultură, E.P., 1975.
6. Agache Ion    Probleme ale introducerii mecanizării muncii, de evidență și calcul în agricultură, Revista Evidență contabilă nr. 8/1968
7. Agache Ion    Cu privire la metodologia de calcul a prețului de cost în agricultură, revista Evidență contabilă Nr. 2/1968.
8. Agache Ion    Rentabilitatea și necesitatea calculării prețului de cost în C.A.P., revista Evidență contabilă nr. 3/1969.
9. Agache Ion    Unele probleme legate de folosirea prețurilor interne de decontare în agricultură. Analele Universității "Al.I. Cuza" Iași, tomul XIX, 1973.
10. Agache Ion    Aspecte ale dezvoltării agriculturii în județul Iași, Cercetări agronomice în Moldova, 1974.



11. Agache Ion  
Posibilități de perfecționare a sistemului informational în unitățile agricole Iași, Cercetări agronomice în Moldova, 1975.
12. Agache Ion  
Locul și rolul informației contabile în economia întreprinderilor, Analele Universității "Al.I.Cuza" Iași, tomul XX, 1974.
13. Agache Ion  
Îmbunătățirea metodologiei de calcul al prețului de cost la producția de ouă în întreprinderile intercooperatiste, Cercetări agronomice în Moldova, Nr.4, 1976.
14. Agache Ion  
Aspecte privind analiza activității economico-financiare în CAP, revista de contabilitate nr.2, 1976.
15. Agache Ion  
Curs de organizare și conducerea contabilității în agricultură 1968 și 1972
16. Andrei Petre  
Filosofia valorii, București, 1945
17. Amaduzzi Aldo  
La contabilità dei costi, Genova, 1959
18. Bourguin M  
Traité de comptabilité industriel, Dunod, Paris, 1965
19. Cassandro Emilia  
Paulă  
Le gestione agrarie, Torino, Ed. III, 1967
20. Cărbunescu V.  
Opinii privind perfecționarea calculației prețului de cost în agricultură, revista de Contabilitate nr.3, 1973
21. Costin V.  
Cointeresarea materială a cooperatoriilor în consolidarea economico-organizatorică a C.A.P. din regiunea Iași, 1967
22. Ciureanu A.  
Curs de analiză a activității economice a întreprinderilor socialiste
23. Evian H.  
Teoriile conturilor, Cluj, 1940
24. Evian H.  
Contabilitatea industrială, București, 1947
25. Fayol Henri  
Administration industrielle et générale, Dunod, Paris, 1931



26. Galenmüller Otto ș.a. Leistung, Kosten, Ergebnis, Leipzig, 1976
27. Jureă Iulian Aplicația metodei normative la întreprinderile industriale, revista Evidența contabilă nr.7-12/1963
28. Lazăr Traian ș.a. Elemente a metodologiei privind stabilirea costurilor standard pe zone climatice la produsele agricole. Probleme de prețuri nr.3, 1974.
29. Malcarne Francesco La contabilitate agraria, Roma, 1967
30. Mellerowicz Konrad Kosten und Kostenrechnung, Berlin 1958
31. Olariu C. Studiu costurilor, București, 1971 1974.
32. Popovici S. Contabilitatea în IAS, Ceres, București, 1975
33. Rusu D. Contabilitate generală, E.D.P. București, 1972
34. Rusu D. ș.a. Contabilitate industrială, București, 1971, 1976
35. Rusu D. Ion Ionescu de la Brad, cel dintâi profesor de contabilitate în învățământul superior economic, revista Evidența Contabilă nr.7/1969
36. Rusu D. ș.a. Contribuții la problema elaborării unei metodologii de calcul al prețului de cost în C.A.P., revista Evidența contabilă nr.5/1967
37. Subbotin V Metodologia de calcul a prețului de cost al producției vegetale și animale, Probleme de prețuri și preț de cost nr.1/1967
38. Szabo Fl. ș.a. Propuneri privind calcularea prețului de cost în agricultură, revista Evidența contabilă nr.5/1959



39. Topală R. ș.a. Evidența contabilă în agricultură,  
București, 1965
40. Teaciu M. Curs de contabilitate în IAS,  
Timișoara, lito, 1971.
41. Topor V Organizarea și planificarea în IAS  
1971
42. Voina D Contabilitate generală, Brașov, 1947



100 14  
 100 15  
 100 16

100 17  
 100 18

100 19  
 100 20

100 21  
 100 22

100 23  
 100 24

100 25  
 100 26

100 27  
 100 28

100 29  
 100 30

100 31  
 100 32

Lei. 24<sup>th</sup>